MINISTERUL EDUCAŢIEI NAŢIONALE

profesor gradul I MARIA POPAN

CONTABILITATEA

EVENIMENTELOR ŞI TRANZACŢIILOR





Clasa a XI-a

MODUL IV

FILIERA TEHNOLOGICĂ, PROFILUL SERVICII





EDIȚIA a II-a

Conținut actualizat





oscar print
Editură
Tipografie

MINISTERUL EDUCAŢIEI ŞI CERCETĂRII

profesor gradul I MARIA POPAN

CONTABILITATEA EVENIMENTELOR ŞI TRANZACŢIILOR

MODUL IV

CLASA a XI-a

FILIERA TEHNOLOGICĂ
PROFILUL SERVICII
CALIFICAREA TEHNICIAN ÎN ACTIVITĂŢI ECONOMICE

Ediţia a II-a

Conţinut actualizat

Editura Oscar Print
Bucureşti, 2014

Manualul a fost aprobat prin Ordinul Ministrului Educaţiei, Cercetării şi Tineretului nr. 4742/21.07.2006 în urma evaluării calitative şi este realizat în conformitate cu programa analitică aprobată prin Ordin al Ministrului Educaţiei şi Cercetării nr nr.3172/30.01.2006

Titlul: Contabilitatea evenimentelor şi tranzacţiilor: (Filiera tehnologică – Profil Servicii, Calificarea profesională Tehnician în activităţi economice)

REFERENŢI ŞTIINŢIFICI: conf.univ.dr. Alexandru Rusu
prof.gradul I Maria-Elena Luca

Editura *„OSCAR PRINT“*
Bucureşti, b-dul *REGINA ELISABETA* nr. 71, sector 5
Tel./Fax. 021-315.48.74
E-mail: *contact@oscarprint.ro*
Comenzi la tel.: 021-315.48.74; 0722.308.859
Tehnoredactare computerizată: *MARIA POPAN*

Coperta: *ELENA PREDA*

Descrierea CIP a Bibliotecii Naţionale a României

POPAN, MARIA
Contabilitatea evenimentelor şi tranzacţiilor: (Filiera tehnologică – Profil Servicii, Calificarea profesională Tehnician în activităţi economice)/ profesor gradul I Maria Popan. Bucureşti: Oscar Print, 2014

Bibliogr.
ISBN (10) 973-668-142-4; ISBN (13) 973-668-142-4

657(075.35)

CUPRINS



Capitol 1. UTILIZAREA PLANULUI DE CONTURI 5
1.1. Utilizarea Planului general de conturi pentru înregistrarea evenimentelor şi tranzacţiilor 6
1.2. Teste 14
Capitol 2. CONTABILITATEA CAPITALULUI ŞI REZERVELOR 17
2.1. Structura capitalurilor proprii 18
2.2. Contabilitatea capitalului social...18
2.3. Contabilitatea capitalurilor proprii nenominalizate 36
2.3.1. Contabilitatea primelor de capital 36
2.3.2. Contabilitatea rezervelor din reevaluare 41
2.3.3. Contabilitatea rezervelor..42
2.3.4. Contabilitatea acţiunilor proprii 47
2.3.5. Contabilitatea rezultatului exerciţiului şi a rezultatului reportat...50
2.4. Alte operaţii de capital...61
2.4.1. Contabilitatea provizioanelor 61
2.4.2. Contabilitatea împrumuturilor şi datoriilor asimilate 63
2.5. Laborator tehnologic 67
2.6. Teste 73
Capitol 3. CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR 76
3.1. Contabilitatea imobilizărilor corporale...77
3.2. Contabilitatea imobilizărilor necorporale 91
3.3. Contabilitatea imobilizărilor financiare..92
3.4. Contabilitatea ajustărilor pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor 94
3.5. Laborator tehnologic...97
3.6. Teste 99
Capitol 4. CONTABILITATEA STOCURILOR 102
4.1. Contabilitatea materiilor prime şi a materialelor consumabile ...103
4.2. Contabilitatea materialelor de natura obiectelor de inventar 108
4.3. Contabilitatea produselor...109
4.4. Contabilitatea mărfurilor 115
4.5. Contabilitatea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor...............124
4.6. Laborator tehnologic...126
4.7. Teste 128
Capitol 5. CONTABILITATEA TERŢILOR 131
5.1. Contabilitatea furnizorilor şi clienţilor 132
5.2. Contabilitatea salariilor...140
5.3. Contabilitatea taxei pe valoarea adăugată...................................149

5.4. Contabilitatea impozitului pe profit şi a altor impozite şi taxe.....157
5.5. Contabilitatea altor deconturi cu terţii...162
5.6. Contabilitatea subvenţiilor 163
5.7. Contabilitatea ajustărilor pentru deprecierea creanţelor..............166
5.8. Laborator tehnologic..167
5.9. Teste 169
Capitol 6. CONTABILITATEA OPERAŢIILOR DE TREZORERIE 171
6.1. Contabilitatea operaţiilor băneşti efectuate prin casierie şi bancă 172
6.2. Contabilitatea investiţiilor pe termen scurt..................................180
6.3. Contabilitatea ajustărilor pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie 182
6.4. Laborator tehnologic..184
6.5. Teste 185
Capitol 7. CONTABILITATEA CHELTUIELILOR ŞI VENITURILOR... 187
7.1. Contabilitatea operaţiilor privind cheltuielile şi veniturile 188
7.2. Teste 191
ANEXĂ: PLANUL DE CONTURI GENERAL 192
BIBLIOGRAFIE 203



CAPITOLUL 1

UTILIZAREA PLANULUI DE CONTURI

CUPRINDE

• Utilizarea Planului de conturi pentru înregistrarea evenimentelor şi tranzacţiilor
• Teste

COMPETENŢE

• Delimitarea noţiunilor privind structura Planului de conturi
• Identificarea conturilor în vederea efectuării analizei contabile
• Utilizarea conturilor din Planul de conturi pentru înregistrarea evenimentelor şi tranzacţiilor
• Folosirea termenilor de specialitate în comunicare
• Efectuarea de aplicaţii practice
• Rezolvarea de teste specifice

Prin sistemul său de conturi, contabilitatea ne oferă posibilitatea sistematizării şi memorării evenimentelor economice cu modificările ce se produc în cadrul elementelor sale.

1.1. UTILIZAREA PLANULUI DE CONTURI PENTRU ÎNREGISTRAREA EVENIMENTELOR ŞI TRANZACŢIILOR

Definiţie. Caracteristici. ***Planul de conturi este un sistem ordonat de conturi care cuprinde totalitatea conturilor folosite de contabilitate pentru realizarea obiectivelor sale.*** Se prezintă sub forma unei liste standard şi are caracter obligatoriu. Este emis de *Ministerul Finanţelor Publice* împreună cu Normele metodologice de aplicare a acestuia.

Conform actualelor reglementări legislative, entităţile pot folosi unul din cele două categorii de planuri de conturi:

a. **Planul de conturi general**, conform Ordinului Ministrului Finanţelor Publice nr.3055 din 9 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Directivele Europene (OMFP 3055/2009).

b. **Planul de conturi simplificat**, conform Ordinului Ministrului Finanţelor Publice nr.2239 din 30 iunie 2011 pentru aprobarea Sistemului simplificat de contabilitate (OMFP 2239/2011).

Planul de conturi general poate fi folosit de toate entităţile economice. Prin excepţie, entităţile care au optat pentru sistemul simplificat de contabilitate pot folosi Planul de conturi simplificat.

Indiferent de felul Planului de conturi adoptat, regulile generale privind structura şi simbolizarea conturilor este aceeaşi.

Menţiune: Pentru studiul caracteristicilor şi particularităţilor planului de conturi, se va folosi ca şi material didactic Planul de conturi general (conform OMFP 3055/2009) – anexă la manual.

PLANUL DE CONTURI GENERAL[1]

Structura planului de conturi cuprinde: **clase, grupe, conturi**. Fiecare din aceste structuri are un simbol *cifric* şi o denumire *letrică proprie*.

Clasificarea şi ordonarea acestor structuri se face după **criteriul zecimal**. După acest criteriu, Planul de conturi cuprinde 10 clase, fiecare clasă cuprinde 10 grupe, fiecare grupă 10 conturi sintetice de gradul I şi fiecare cont de gradul I cuprinde 10 conturi sintetice de gradul II (fig. 1.1.).

Clasa	Grupa	Cont sintetic gradul I	Cont sintetic gradul II
1 **2** **3**	**10 – 19** **20 – 29** **30 - 39**	**100 – 199** **200 – 299** **300 - 399**	**1.000 – 1.999** **2.000 – 2.999** **3.000 – 3.999**
9	**90 – 99**	**900 - 999**	**9.000 – 9.999**

Fig. 1.1. Simbolizarea conturilor după sistemul zecimal

[1] *Ordin MFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Directivele Europene*

Actualul Plan de conturi general, cuprinde 9 clase de conturi simbolizate cu o cifră:

clasa 1 – Capital şi rezerve
clasa 2 –Conturi de imobilizări
clasa 3 –Conturi de stocuri şi producţie în curs de execuţie
clasa 4 –Conturi de terţi
clasa 5 –Conturi de trezorerie
clasa 6 –Conturi de cheltuieli
clasa 7 –Conturi de venituri
clasa 8 –Conturi speciale
clasa 9 –Conturi de gestiune

Clasificarea zecimală se regăseşte în structura simbolurilor asociate conturilor. În modelul următor, notăm cu N = numărul de ordine al cifrei din simbolul contului (fig.1.2):

N_1 (1-9) ______________________ **clasa (1 cifră)**

$N_1 N_2$ (10-99) ______________________ **grupa (2 cifre)**

$N_1 N_2 N_3$ (100-999) ______________________ **cont sintetic de gradul I (3 cifre)**

$N_1 N_2 N_3 N_4$ (1000-9999) ______________________ **cont sintetic de gradul II (4 cifre)**

Fig. 1.2. Model de simbolizare a Planului de conturi

Schema *detalierii* continuă după aceleaşi criterii şi pentru conturile analitice. În Planul de conturi, clasele, grupele şi conturile sintetice au caracter maximal standardizat iar conturile analitice sunt diferenţiate după natura elementului patrimonial şi specificul entităţii (fig. 1.3).

Identificarea conturilor. Orientarea în Planul de conturi şi aplicarea lui corectă are o importanţă deosebită, deoarece pe baza lui se efectuează analiza contabilă şi se *identifică conturile* care alcătuiesc formula contabilă şi articolul contabil.

Clasa (1 cifră)	**Grupul (2 cifre)**	**Cont sintetic de gradul I (3 cifre)**	**Cont sintetic de gradul II (4 cifre)**	**Cont analitic**
	→ **20** Imobilizări necorporale	→ **211** Terenuri şi amenajări de terenuri		
	→ **21** Imobilizări corporale	→ **212** Construcţii		
	→ **23** Imobilizări în curs	→ **213** Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii	→ **2131** Echipamente tehnologice	→ Strung → Raboteză
2 Imobilizări	→ **26** Imobilizări financiare			

Fig. 1.3. Exemplu detaliere conturi

Informaţiile prezentate în documente care atestă efectuarea operaţiilor economice urmează să fie preluate şi prelucrate în contabilitate prin analiza contabilă.

Analiza contabilă este procedeul de cercetare a fiecărei operaţii economice în vederea stabilirii corespondenţei dintre conturi. Exemplificăm etapele analizei contabile pentru operaţia: Aprovizionare mărfuri de la furnizori în valoare de 10.000 lei (abstracţie de TVA) în fig. 1.4.

Pentru identificarea conturilor din Planul de conturi se parcurg următoarele *etape*:

1. Stabilirea *clasei* de conturi *(Exemplu: Clasa 4 Conturi de terţi)*
2. Stabilirea *grupei* de conturi *(Exemplu: Grupa 40 Furnizori şi conturi asimilate)*
3. Identificarea *contului sintetic de gradul I (Exemplu: 401 Furnizori)*
4. Identificarea *contului sintetic de gradul II* (dacă există)
5. Contul sintetic de gradul I sau II se dezvoltă (opţional) în *conturi analitice* în funcţie de necesităţile de detaliere a informaţiei contabile.

Exemplu: cont sintetic: gradul I 401 Furnizori
cont analitic: 401/„Alfa" SRL

Particularităţi În vederea identificării conturilor în Planul de conturi trebuie să ţinem cont de anumite *particularităţi* pe care acesta le prezintă şi care ne ajută să ne orientăm în cadrul lui.

• Planul de conturi este elaborat în concordanţă cu *conceptul contabilităţii în două circuite (dualist)*, respectiv contabilitatea financiară (clasele de la 1 la 8) şi contabilitatea internă de gestiune (clasa 9).

• *Ordonarea conturilor* s-a făcut în general, după *criteriul bilanţier*, adică în ordinea prezentării posturilor în bilanţ. În felul acesta se extrage mai uşor din conturi informaţia necesară completării şi redactării bilanţului. Conturile din clasele de la 1 la 5 prezintă solduri la sfârşitul perioadei. Cu aceste solduri finale se formează, posturile bilanţiere. Ele se mai numesc şi *conturi bilanţiere* (apar în bilanţ).

ANALIZA CONTABILĂ

I. Stabilirea elementelor patrimoniale care se modifică:
Elemente: Mărfuri
Datorie furnizori

II. Determinarea conturilor în care se înregistrează elementele de activ şi de pasiv
371 Mărfuri 10.000
401 Furnizori 10.000

III. Stabilirea sensului modificării şi aplicarea regulilor de funcţionare a conturilor
371 Mărfuri + A → D 10.000
401 Furnizori + P → C 10.000

IV. Stabilirea formulei contabile şi înregistrarea în conturi
371 Mărfuri = 401 Furnizori 10.000

D 371 Mărfuri	C	D 401 Furnizori	C
401 10.000			371 10.000

PLAN DE CONTURI
clasa 3 Conturi de stocuri
grupa 37 *Mărfuri*
cont gradul I *371 Mărfuri*

clasa 4 Conturi de terţi
grupa 40 *Furnizori şi conturi asimilate*
cont gradul I *401 Furnizori*

Fig. 1.4. Analiza contabilă şi identificarea conturilor

• Conturile din clasele 6 şi 7 *se soldează* obligatoriu la sfârşitul exerciţiului şi *nu apar în bilanţ*. Rulajele lor se regăsesc în „Contul de profit şi pierdere" ca şi componentă a Situaţiilor financiare anuale.
• Planul de conturi are *caracter maximal* pentru clasele de la 1 la 7 şi *minimal* pentru clasele de la 8 la 9. Aceste caracteristici arată că nu putem adăuga conturi la clasele de la 1 la 7, iar pentru clasele 8 - 9 putem introduce şi alte conturi, în funcţie de specificul activităţii şi necesitatea de detaliere a informaţiei.
• Conturile speciale din clasa 8 funcţionează în partidă simplă, fără conturi corespondente. (Exemplu: D 8031 Imobilizări corporale luate cu chirie)
• Conturile sintetice de gradul I au aceeaşi funcţie contabilă cu grupa din care provin şi se numesc *„conturi regulă"*. Aceste conturi au ultima cifră (N3) simbolizată de la 1 la 8. Conturile simbolizate cu cifra 9 în poziţia a treia (N_3) se numesc *„conturi excepţie"*, care au funcţie contrară grupei din care provin (fig.1.5)
• Conturile sintetice de *gradul II* au *aceeaşi funcţie contabilă* ca şi contul sintetic de gradul I din care provin (fig.1.6), excepţie *conturile bifuncţionale* care au funcţii diferite (fig.1.7).
• La clasele de conturi 2,3,4,5, ultima grupă o formează *grupa conturilor de ajustări.* Ajustările pot fi pentru depreciere sau pentru pierdere de valoare.
Simbolizarea acestor grupe se face cu cifra 9 în poziţia a doua (N2) – fig.1.8.

Grupa 40 Furnizori şi conturi asimilate	
Conturi regulă (P)	401 Furnizori (P) 403 Efecte de plătit (P) 404 Furnizori de imobilizări (P) 405 Efecte de plătit pentru imobilizări (P) 408 Furnizori – facturi nesosite (P)
Cont excepţie (A)	409 Furnizori – debitori (A)

Fig.1.5. Exemplu: Conturi regulă şi conturi excepţie

Cont sintetic de gradul I 431 Asigurări sociale – cont de pasiv (P)	
Conturi sintetice de gradul II – conturi de pasiv (P)	**4311 Contribuţia unităţii la asigurări sociale (P)** **4312 Contribuţia personalului la asigurările sociale (P)** **4313 Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate (P)** **4314 Contribuţia angajaţilor pentru asigurările sociale de sănătate (P)**

Fig.1.6. Exemplu: Funcţia contabilă a conturilor sintetice de gradul II (regula generală)

Cont sintetic de gradul I 438 Alte datorii şi creanţe sociale – cont bifuncţional (A/P)	
Cont sintetic de gradul II – cont de pasiv (P)	4381 Alte datorii sociale (P)
Cont sintetic de gradul II – cont de activ (A)	4382 Alte creanţe sociale (A)

Fig.1.7. Exemplu: Funcţia contabilă a conturilor bifuncţionale de gradul II

grupa 29	**Ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor**
grupa 39	**Ajustări pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie**
grupa 49	**Ajustări pentru deprecierea creanţelor**
grupa 59	**Ajustări pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie**

Fig.1.8. Exemple Conturi de ajustări

• Respectarea în simbolizare a unor *simetrii* între grupe şi conturi (fig.1.9):

Grupa 37 Mărfuri – Cont sintetic de gradul I 371 Mărfuri – Cont sintetic de gradul I 607 Cheltuieli privind mărfurile – Cont sintetic de gradul I 707 Venituri din vânzarea mărfurilor

Fig.1.9. Exemple: Conturi cu simbolizare simetrică

• Multe relaţii între simbolurile conturilor de cheltuieli şi venituri sunt de tipul *„conturi pereche”*(fig.1.10).

Cont 665	Cheltuieli din diferenţe de curs valutar	–	Cont 765	Venituri din diferenţe de curs valutar
Cont 666	Cheltuieli privind dobânzile	–	Cont 766	Venituri din dobânzi
Cont 668	Alte cheltuieli financiare	–	Cont 768	Alte venituri financiare

Fig.1.10. Exemple: Conturi cu simbolizare tip pereche

• Prin excepţie, unele conturi sintetice de gradul I sunt *neoperaţionale*, adică nu pot fi folosite individual pentru înregistrări în contabilitate prin formulă contabilă. În schimb, conturile de gradul II aferente acestora sunt *operaţionale* (fig.1.11).

Cont neoperaţional	442 Taxa pe valoarea adăugată
Conturi operaţionale	4423 TVA de plată (P) 4424 TVA de recuperat (A) 4426 TVA deductibilă (A) 4427 TVA colectată (P) 4428 TVA neexigibilă (A/P)

Fig.1.11. Exemple: Conturi neoperaţionale şi operaţionale

• Conturile din grupele **68** „Cheltuieli cu amortizarea, provizioanele şi ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare” şi **78** „Venituri din provizioane şi ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare” sunt structurate pe două criterii: după *natura activităţii* (exploatare, financiară) şi pe *categorii de ajustări* (pentru depreciere sau pierdere de valoare), fig.1.12.

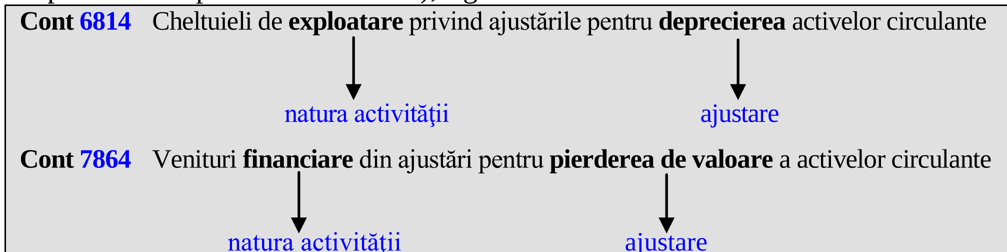


Fig.1.12. Exemple: Conturi de cheltuieli şi venituri după natura activităţii şi pe categorii de ajustări

• În cele mai multe situaţii, la *simbolizarea grupelor* de conturi, *ultima cifră* (N2) începe de la 0 şi se termină la 9 iar la simbolizarea conturilor sintetice de gradul I (N3) şi a conturilor sintetice de gardul II (N4) *ultima cifră* începe de la 1 şi se termină la 9 (fig.1.13).
• *Numărul simbolurilor cifrice* rezultate din detalierea după sistemul zecimal formează un *sistem*. Însă, nu toate simbolurile pentru determinarea conturilor sunt utilizate în prezent. Simbolurile nefolosite în sistemul de codificare zecimal, sunt rezervate pentru a fi folosite ulterior odată cu necesitatea introducerii de noi simboluri de conturi (fig.1.14)

a. Grupe de conturi
Grupa 30 Stocuri de materii prime şi materiale
....
Grupa 39 Ajustări pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie

b. Conturi sintetice de gradul I
Cont sintetic de gradul I 401 Furnizori
....
Cont sintetic de gradul I 409 Furnizori - debitori

c. Conturi sintetice de gradul II
Cont sintetic de gradul II 2671 Sume datorate de entităţile afiliate
....
Cont sintetic de gradul II 2679 Dobânzi aferente altor creanţe imobilizate

Fig.1.13. Exemple: Simbolizarea ultimei cifre din grupe şi conturi sintetice

Grupa 41 Clienţi şi conturi asimilate	
Simbol folosit	411 Clienţi (A)
Simbol nefolosit	412
Simbol folosit	413 Efecte de primit de la clienţi (A)
Simboluri nefolosite	414
	415
	416
	417
Simboluri folosite	418 Clienţi – facturi de întocmit (A)
	419 Clienţi – creditori (P)

Fig.1.14. Exemple: Folosirea simbolurilor în Planul de conturi

PLANUL DE CONTURI SIMPLIFICAT[2]

Planul de conturi simplificat este folosit de către *entităţile* care au optat pentru *sistemul simplificat de contabilitate*, conform OMFP 2239/2011. Aceste entităţi trebuie să îndeplinească două criterii: să aibă o cifră de afaceri netă şi sub echivalentul în lei de 35.000 euro şi total active sub echivalentul în lei de 35.000 euro. Planul de conturi simplificat se desfăşoară după *aceleaşi reguli* ca şi Planul de conturi general, cu diferenţa că Planul de conturi simplificat se *detaliază* până la *conturile sintetice de gradul I, cu trei cifre*. *Excepţie*, conturile de *TVA* care au aceleaşi structuri ca şi conturile din Planul de conturi general, respectiv cont de gradul I 442 Taxa pe valoarea adaugată cu conturile de gradul doi aferente. La *conturile sintetice de gradul I*, începe *numerotarea* în poziţia a treia (N3) cu zero. *Detalierea pe conturi analitice* se face numai la conturile sintetice de gradul I.

Exemplificăm două secvenţe din Planul de conturi simplificat: Clasa 3 de conturi „Conturi de stocuri şi producţie în curs de execuţie" şi Clasa 4 de conturi „Conturi de terţi" (fig.1.15):

PLAN DE CONTURI SIMPLIFICAT

Clasa 3 Conturi de stocuri şi producţie în curs de execuţie

30 STOCURI DE MATERII PRIME ŞI MATERIALE
- **300 Stocuri de materii prime şi materiale (A)**
- **308 Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale (A/P)**

...

34 PRODUSE
- **340 Produse (A)**
- **348 Diferenţe de preţ la produse (A/P)**

...

37 MĂRFURI
- **371 Mărfuri (A)**
- **378 Diferenţe de preţ la mărfuri (A/P)**

38 AMBALAJE
- **381 Ambalaje (A)**
- **388 Diferenţe de preţ la ambalaje (A/P)**

...

Clasa 4 Conturi de terţi

40 FURNIZORI ŞI CONTURI ASIMILATE
- **400 Furnizori şi conturi asimilate (P)**
- **409 Furnizori – debitori (A)**

41 CLIENŢI ŞI CONTURI ASIMILATE
- **410 Clienţi şi conturi asimilate (A)**

[2] Ordin MFP nr.2239 din 30 iunie 2011 pentru aprobarea sistemului simplificat de contabilitate.

419 Clienţi - creditori (P)

42 PERSONAL ŞI CONTURI ASIMILATE

420 Personal şi conturi asimilate (P)

425 Avansuri acordate personalului (A)

427 Reţineri din salarii datorate terţilor (P)

428 Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul (A/P)

43 ASIGURĂRI SOCIALE, PROTECŢIA SOCIALĂ ŞI CONTURI ASIMILATE

431 Asigurări sociale (P)

437 Ajutor de şomaj (P)

438 Alte datorii şi creanţe sociale (A/P)

...

Fig.1.15. Exemple: Secvenţe din Planul de conturi simplificat

 Rezumat

Planul de conturi reuneşte toate conturile într-un sistem. Se prezintă sub forma unei liste unde sunt structurate pe clase, grupe, cont sintetic de gradul I, cont sintetic de gradul II. Fiecărui cont i se atribuie un simbol cifric care-l diferenţiază de alte conturi şi simplifică utilizarea conturilor prin marcarea cifrică. Stabilirea relaţiilor de corespondenţă între conturi, devine prin tehnica contabilă relaţia de corespondenţă între simbolurile cifrice. Ordonarea simbolurilor s-a făcut după criteriul zecimal. Identificarea conturilor folosite pentru contabilizarea evenimentelor şi tranzacţiilor economice se face prin analiza contabilă.

Pentru a ne orienta mai uşor în cadrul listei care alcătuieşte Planul de conturi trebuie să ţinem cont de anumite particularităţi pe care aceste le prezintă. În funcţie de mărimea criteriilor cifra de afaceri şi volumul activelor, entităţile pot opta pentru Planul general de conturi sau Planul de conturi simplificat.

 Termeni cheie

- *cont*
- *denumirea contului*
- *debit*
- *credit*
- *conturi de activ*
- *conturi de pasiv*
- *conturi bifuncţionale*
- *sistem de conturi*
- *clasă de conturi*
- *grupă de conturi*
- *cont de gradul I*
- *cont de gradul II*
- *cont sintetic*
- *cont analitic*
- *corespondenta conturilor*
- *analiză contabilă*
- *formulă contabilă*
- *articol contabil*

De rezolvat: *Analizaţi definiţiile termenilor cheie. Poate veţi dori să adăugaţi unele însemnări. Aceasta este o ocazie să vă fixaţi cuvintele şi expresiile pe care le-aţi învăţat.*



Mic dicţionar

• **clasă** - ordonare, grupare într-o ordine oarecare
• **clasificare** - ordonarea elementelor în clase şi grupe pe baza unor criterii
• **criteriu** - principiu de clasificare, de apreciere
• **evidenţă** - înregistrarea într-o anumită ordine a fenomenelor şi proceselor economice
• **grupă** - aşezare sistematică pe categorii
• **simbol** - semn care reprezintă în mod convenţional sau prin analogie un element, o noţiune, o idee etc.
• **tranzacţie** - înţelegere, învoială, convenţie; acord între două sau mai multe părţi prin care se transmit anumite drepturi sau se face un schimb comercial.



1.2. TESTE – Utilizarea Planului de conturi

1. Scrieţi informaţia corectă care lipseşte din definiţia Planului de conturi:

Planul de conturi este un ....(1)......... de conturi care cuprinde ....(2).......... folosite de contabilitate pentru realizarea obiectivelor sale.

2. Scrieţi informaţia corectă care lipseşte din următoarele afirmaţii:

Simbolizarea conturilor în Planul general de conturi se face după sistemul....(1)... După acest sistem, Planul de conturi cuprinde ....(2)............ Fiecare clasă cuprinde ....(3)..........Fiecare grupă cuprinde ....(4)............. Fiecare cont sintetic de gradul I cuprinde ....(5)...........

3. Conturile sintetice de gradul I au:

a. 1 cifră   b. 3 cifre   c. 2 cifre   d. 4 cifre

4. Pentru contul sintetic 2133 Mijloace de transport, stabiliţi: clasa, grupa, cont sintetic de gradul I, cont sintetic de gradul II.

5. Conceptul organizării contabilităţii în sistem dualist, se referă la:

a. contabilitatea internă de gestiune
b. calculaţia costurilor
c. contabilitatea financiară şi contabilitatea internă de gestiune
d. contabilitatea capitalului şi contabilitatea trezoreriei

6. Scrieţi informaţia corectă care lipseşte din următoarele afirmaţii :

Conturile sintetice se pot dezvolta opţional în funcţie de necesitatea de detaliere a informaţiei pentru fiecare entitate, pe conturi ....(1).......Cifra 9 în poziţia a doua din simbolul conturilor de gradul unu (N 2) reprezintă ....(2).............

7. Se dă următoarea listă de conturi:

1011 Capital subscris vărsat, 109 Acţiuni proprii, 2111 Terenuri, 345 Produse finite, 4382 Alte creanţe sociale, 509 Vărsăminte de efectuat pentru investiţiile pe termen scurt, 409 Furnizori-debitori, 601 Cheltuieli cu materiile prime, 151 Provizioane, 404 Furnizori de imobilizări, 419 Clienţi-creditori, 4111 Clienţi.

Se cere:

a. Identificaţi „conturile regulă" şi „conturile excepţie".
b. Stabiliţi funcţia lor contabilă.

8. Daţi un exemplu de cont neoperaţional.

9. Scrieţi litera corespunzătoare fiecărui enunţ (a, b, c, d) şi notaţi în dreptul ei litera A, dacă apreciaţi că răspunsul este adevărat sau litera F, dacă apreciaţi că răspunsul este fals.

a. Conturile analitice sunt cuprinse în Planul general de conturi.
b. Conturile din clasa 6 şi 7 se soldează la sfârşitul perioadei
c. Contul 448 este un cont monofuncţional de pasiv
d. Perechea contului 666 este contul 765

Pentru variantele false ce cere argumentarea răspunsurilor, care se referă la enunţarea acestor variante în formă adevărată sau corectă (adică cum ar fi corect).

10. În coloana A sunt indicate *criterii de clasificare a conturilor* iar în coloana B *exemple de conturi*. Scrieţi asocierile corecte dintre fiecare cifră din coloana A şi litera corespunzătoare din coloana B:

A. Criterii de clasificare	*B. Exemple de conturi*
1. Clasă de conturi	a. 21 imobilizări corporale
2. Grupă de conturi	b. Sortiment de mărfuri: Rochie
3. Cont sintetic de gradul I	c. 3022 Combustibili
4. Cont sintetic de gradul II	d. 4 Conturi de terţi
5. Cont analitic	e. Formulă contabilă
	f. 371 Mărfuri

11. Împărţiţi clasa de elevi pe 5 grupe. Repartizaţi pentru fiecare grupă de elevi câte o clasă de conturi, de la clasa 1 la clasa 5. Fiecare grupă de elevi va analiza particularităţile fiecărei clase de conturi. Concluziile vor fi comunicate întregii clase de elevi.

12. Rezolvând jocul de cuvinte prin completarea termenilor pe *orizontală*, veţi obţine pe *verticală* denumirea unei metode specifice contabilităţii:

1			T					I			
2	T								I		
3				A				I			
4		J						I			

Orizontală:

1. Sinonim pentru active circulante materiale
2. Clasa 5 de conturi
3. Cont opţional dezvoltător al conturilor sintetice
4. Conturi pentru deprecieri

13. Rezolvând jocul didactic cu tema „Casa firmei”, stabiliţi denumirea contului alături de simbolul contului şi analizaţi elementele patrimoniale pe trei zone: fundaţia, clădirea şi acoperişul.

121			
Clasa 6	Clasa 7		
5311	5121	5191	
401	4111	421	442
345	371		
301	3021	3022	3024
303	331		
2111	212	2131	2133
214	261		
101	104	106	



CAPITOLUL 2

CONTABILITATEA CAPITALULUI ŞI REZERVELOR

CUPRINDE

• Structura capitalurilor proprii
• Contabilitatea capitalului social
• Contabilitatea capitalurilor proprii nenominalizate
• Alte operaţii de capital
• Laborator tehnologic
• Teste

COMPETENŢE

• Delimitarea noţiunilor teoretice privind categoriile de capitaluri
• Identificarea evenimentelor şi tranzacţiilor privind capitalul şi rezervele
• Utilizarea analizei contabile pentru înregistrarea în contabilitate a evenimentelor şi tranzacţiilor
• Stabilirea articolelor contabile pe categorii de evenimente şi tranzacţii privind capitalul şi rezervele
• Înregistrarea evenimentelor şi tranzacţiilor în Registrul - jurnal şi Registrul Cartea mare, manual şi pe bază de soft specific
• Întocmirea Balanţei de verificare
• Analiza corelaţiei dintre Registrul - jurnal şi Balanţa de verificare
• Folosirea termenilor de specialitate în comunicare
• Efectuarea de aplicaţii practice
• Rezolvarea de teste specifice

2.1. STRUCTURA CAPITALURILOR PROPRII

Capitalul reprezintă expresia bănească a valorilor economice investite pentru producerea de noi valori economice în scopul de a obţine profit.

Capitalul are un *caracter stabil,* în sensul că asigură finanţarea activităţii agentului economic pe o perioadă mai mare de un an. Capitalul *se formează* la începutul activităţii agenţilor economici, *se modifică* prin creşterea sau diminuarea lui pe parcursul desfăşurării activităţii şi *se lichidează* la încetarea existenţei unităţii.

Capitalul şi rezervele formează *capitalurile proprii* ale entităţii, conform conceptului financiar de capital. În conformitate cu acest concept, capitalul este sinonim cu *activele nete* sau cu capitalurile proprii ale entităţii[1].

Capitalul propriu reprezintă dreptul acţionarilor sau asociaţilor asupra activelor unei entităţi, după deducerea tuturor datoriilor. Capitalurile proprii se compun din următoarele *structuri*: *capital social, prime de capital, rezerve din reevaluare, rezerve, acţiuni proprii, rezultatul exerciţiului, rezultatul reportat*, (fig.2.1).

Capitaluri proprii	**A. Capital social**	***Capital propriu nominalizat***
	B. Prime de capital **C. Rezerve din reevaluare** **D. Rezerve** **E. Acţiuni proprii** **F. Rezultatul exerciţiului** **G. Rezultatul reportat**	***Capitaluri proprii nenominalizate***

Fig. 2.1. Structura capitalurilor proprii

Capitalul propriu se determină prin *însumarea algebrică,* cu plus sau cu minus, în funcţie de valoarea lor matematică, a elementelor care îl compun (fig.2.2). Capitalul social subscris de către acţionari sau asociaţi prin actele de constituire nominale se numeşte *capital propriu nominalizat*. Capitalul acumulat în continuare de către entitate ca urmare a unei activităţi profitabile, se numeşte *capital propriu nenominalizat* şi se formează din *prime de capital, rezerve din reevaluare, rezerve, acţiuni proprii rezultatul exerciţiului, rezultatul reportat.* Acţiunile proprii răscumpărate sunt prezentate în bilanţ ca şi o corecţie a capitalului propriu.

2.2. CONTABILITATEA CAPITALULUI SOCIAL

Noţiuni teoretice Capitalul social este *format* din aporturile aduse de acţionari sau asociaţi pentru constituirea şi dezvoltarea entităţii. Ei primesc după valoarea investită în capital o cotă-parte din profitul entităţii numit *dividend*. Capitalul social are un *caracter avansabil* şi exprimă finanţarea unităţii din aporturile în bani şi în

[1] *Ordin MFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Directivele Europene*

natură ale proprietarilor. Se constituie la *înfiinţarea societăţii*, fiind o condiţie a existenţei şi funcţionării acesteia. Pe parcursul desfăşurării activităţii agentului economic, capitalul social poate *creşte* sau se poate *micşora* în funcţie de necesităţi. La întreprinderile individuale constituirea capitalului are loc pe calea aportului personal al unui singur proprietar iar capitalul se numeşte *capital individual*. La întreprinderile societare sau societăţile comerciale aportul în numerar sau în natură (imobilizări, stocuri etc) se realizează de mai mulţi acţionari sau asociaţi iar capitalul se numeşte *capital social*.

CAPITALURI PROPRII		
Structuri capitaluri proprii		**Semnul algebric**
Capital social		+
Prime de capital		+
Rezerve din reevaluare		+/-
Rezerve		+
Acţiuni proprii	Acţiuni proprii existente	-
	Câştiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii	+
	Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii	-
Rezultatul exerciţiului	Profit curent	+
	Pierdere curentă	-
	Repartizarea profitului	-
Rezultatul reportat	Profit nerepartizat	+
	Pierderea neacoperită	-

Fig.2.2. Calcul capitaluri proprii

În evidenţa contabilă, capitalul social se diferenţiază în:

- *capital subscris*, format din capitalul angajat, promis pentru constituirea societăţii.
- *capital subscris vărsat*, care a fost aportat, pus la dispoziţia unităţii.
- *capital subscris nevărsat*, nedepus conform angajamentului asumat la înfiinţarea societăţii şi calculat ca şi diferenţă între capitalul subscris şi capitalul subscris vărsat.

În funcţie de tipul juridic de societate, capitalul social este împărţit în *acţiuni* la societăţile de capitaluri şi în *părţi sociale* la societăţile de persoane. Aceste fracţiuni de capital, hârtii de valoare, au o valoare înscrisă pe ele, numită *valoare nominală* (VN) şi care dă posibilitatea evaluării capitalului social al entităţii astfel:

- Capital social = Număr de acţiuni × Valoare nominală

sau • Capital social = Număr de părţi sociale × Valoare nominală

Exemple:

*1. **Enunţ**: La entitatea „A” societate pe acţiuni (SA), se constituie capital social prin subscrirea de la mai mulţi acţionari a 24.000 de acţiuni cu valoarea nominală a unei acţiuni de 5 lei. **Se cere**: Calculaţi valoarea totală a capitalului social.*

***Rezolvare**: Capitalul social = Număr de acţiuni × VN = 24.000 acţiuni x 5 lei = 120.000 lei.*

*2. **Enunţ**: La entitatea „B” societate cu răspundere limitată (SRL), se constituie capital social prin subscrirea de la 8 asociaţi a 400 de părţi sociale cu valoarea nominală a unei părţi sociale de 10 lei. **Se cere**: Calculaţi valoarea totală a capitalului social. **Rezolvare**: Capitalul social = Număr de părţi sociale × VN = 400 părţi social x 10 lei = 4.000 lei.*

Prin vânzarea-cumpărarea titlurilor la bursă (acţiuni sau părţi sociale) acestea capătă şi o altă valoare în funcţie de cererea şi oferta pe piaţa financiară, numită *valoare reală* sau *cotaţie.* La *stabilirea capitalurilor proprii*, capitalul social se *însumează* algebric cu semnul plus *(vezi fig.2.2. Calcul capitaluri proprii)*

Documente specifice Operaţiile economice privind capitalul social se înregistrează în următoarele documente: *Act constitutiv, Certificat de înregistrare, Încheiere de autentificare, Registrul acţionarilor sau Registrul asociaţilor, Chitanţă, Ordin de încasare bancar, Extras de cont, Registru de casă, Proces verbal de predare-primire, Prospect de emisiune, Proces verbal privind hotărârile AGA, Raport de evaluare etc.*

Constituirea capitalului social Se realizează prin *subscriere de aport* social de către acţionari sau asociaţi. Prin operaţia de subscriere, asociaţii sau acţionarii se angajează prin actul constitutiv la o contribuţie în *bani* sau *în natură* (bunuri materiale) în vederea înfiinţării societăţii comerciale. Ulterior capitalul se poate *majora* sau *diminua* în funcţie de volumul activităţii şi de necesităţi.

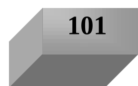
Conturi specifice

101 **Capital** (P)

1011 *Capital subscris nevărsat (P)*

1012 *Capital subscris vărsat (P)*

456 **Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul** (A/P)



Contul 101 Capital social. După *conţinutul economic* este un cont de capitaluri. După *funcţia contabilă* este un cont de pasiv. În *credit* se înregistrează operaţii de constituire şi majorare de capital iar în *debit* operaţii de micşorare şi anulare de captal. *Soldul final* este creditor şi arată capitalul existent la sfârşitul perioadei. Deoarece între subscriere şi depunerea efectivă a capitalului există un decalaj de timp, contul de gradul I *101 Capital social* se dezvoltă în două conturi de gradul II *1011 Capital subscris nevărsat* şi *1012 Capital subscris vărsat*. Operaţiile de contabilizare a capitalului se

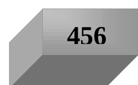
înregistrează în conturile de gradul doi, care sunt conturi operaţionale. *Funcţionarea conturilor* este prezentată în *fig.2.3.*

D(-)	**1011 Capital subscris nevărsat** (+)C
• transfer de capital de la capital nevărsat la capital vărsat la aducerea aportului	• subscriere de capital pentru constiutirea societăţii
	SfC = capital nevărsat la sfârşitul perioadei

D(-)	**1012 Capital subscris vărsat** (+)C
• micşorări, reduceri, retrageri de capital • anulări de capital	• transfer de capital de la capital nevărsat la capital vărsat la aducerea aportului • majorări, creşteri de capital
	SfC = capital vărsat la sfârşitul perioadei

Fig. 2.3. Funcţionarea conturilor 1011 Capital subscris nevărsat şi 1012 Capital subscris vărsat

Conturile 1011 şi 1012 pot avea *solduri iniţiale*, care arată existenţele elementelor patrimoniale la începutul perioadei. *Contabilitatea analitică* a capitalului social se ţine pe acţionari sau asociaţi, cuprinzând numărul şi valoarea nominală a acţiunilor sau a părţilor sociale subscrise şi vărsate.



Contul 456 Decontări cu acţionarii / asociaţii privind capitalul. După *conţinutul economic* este un cont de decontări privind capitalul între entitate şi acţionari sau asociaţi privind capitalul. După *funcţia contabilă* este cont bifuncţional. La operaţiile privind subscrierea şi aportarea capitalului, contul 456 funcţionează ca şi un cont de *creanţe* după regulile conturilor de activ iar la operaţiile de restituire, retragere de capital contul 456 funcţionează ca şi un cont de *datorii* după regulile conturilor de pasiv.Contul 456 poate avea *solduri debitoare sau creditoare*, după caz (dar nu concomitent). Funcţionarea contului este prezentată în *fig.2.4.*

D(±)	**456 Decontări cu acţionarii / asociaţii privind capitalul** (±)C
• subscriere de capital pentru constiutirea societăţii • restituiri de aporturi pentru capital retras	• aport efectiv în bani sau în natură la constituirea capitalului • capital retras de către acţionari /asociaţi
SfD = aport nedepus la constituire capital	SfC = capital retras de restuituit

Fig. 2.4. Funcţionarea contului 456 Decontări cu acţionarii / asociaţii privind capitalul

Contul *456* poate avea sold iniţial, care arată existenţele elementelor patrimoniale la începutul perioadei. *Contabilitatea analitică* a decontărilor se ţine pe acţionari sau asociaţi, pe categorii de aporturi subscrise şi aduse efectiv în entitate.

Evenimentele şi tranzacţiile generate de constituirea capitalului social poate fi reprezentată prin următoarea *schemă relaţională între conturi (fig. 2.5):*

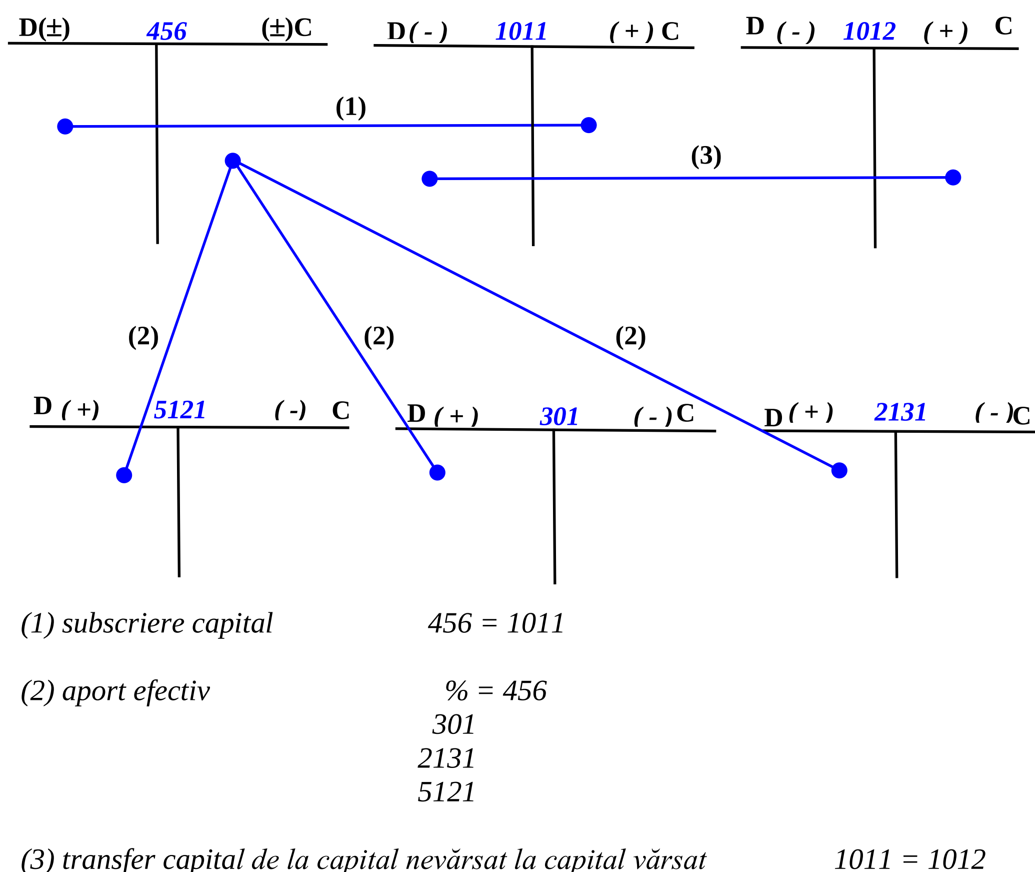


Fig. 2.5. Schema relaţiei între conturile de capital, decontări şi aporturi

APLICAŢIA 1 Constituire capital social la o societate cu răspundere limitată

Operaţia 1. *15.03 N. Agentul economic „MARA” SRL se înfiinţează prin subscriere de capital a următorilor asociaţi: Ionescu Vasile 2.000 părţi sociale cu valoare nominală a unei părţi sociale de 10 lei şi Popescu Ion 1.000 părţi sociale cu valoarea nominală 10 lei. Valoarea totală a subscrierii de capital este de 30.000 lei. Documente: Act constitutiv, Registrul asociaţilor.*

Analiza contabilă: *456 A/P → D 30.000*

Analitic: D 456/Ionescu Vasile 2.000 p.s. x 10 lei=20.000 lei

D 456/Popescu Ion 1.000 p.s. x 10 lei=10.000 lei

1011 + P→ C 30.000

Analitic: C 1011/Ionescu Vasile 2.000 p.s. x 10 lei=20.000 lei

C 1011/Popescu Ion 1.000 p.s. x 10 lei=10.000 lei

Formula contabilă

456 *Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul*	=	***1011*** *Capital subscris nevărsat*	*30.000*

Operaţia 2. *25.03. N. Asociaţii aduc următoarele aporturi:*

Ionescu Vasile { • *utilaj tehnologic 15.000*
• *bani în disponibil bancă.............. 5.000*

Popescu Ion • *materii prime...............................10.000*

Documente: Ordin de încasare bancar, Proces verbal de primire-predare.

Analiza contabilă: *2131 + A → D 15.000 5121 + A → D 5.000*

301 + A → D 10.000 456 A/P → C 30.000

Analitic: C456/Ionescu Vasile 20.000 C 456/Popescu Ion 10.000

Formula contabilă

%	=	***456*** *Decontări cu acţionarii/ asociaţii privind capitalul*	<u>*30.000*</u>
2131 *Echipamente tehnologice*			*15.000*
301 *Materii prime*			*10.000*
5121 *Conturi la bănci în lei*			*5.000*

Operaţia 3. *25.03.N.Concomitent se înregistrează transferul de capital de la capital capital subscris nevărsat la capital subscris vărsat.Document:Registrul asociaţilor*

Analiza contabilă: *1011 - P → D 30.000*

Analitic: D 1011/Ionescu Vasile 20.000, D 1011/Popescu Ion 10.000

1012 + P → C 30.000

Analitic: C 1012/Ionescu Vasile 20.000, C 1012/Popescu Ion 10.000

Formula contabilă

1011 *Capital subscris nevărsat*	=	***1012*** *Capital subscris vărsat*	*30.000*

Înregistrarea în conturi:

D(±) **456 Decontări cu acţionarii / asociaţii privind capitalul** (±)C

1) 1011	30.000	2) 2131,301,5121	30.000

D(±) An.456/Ionescu Vasile (±)C

1)1011	20.000	2) diverse	20.000

D(±) An.456/Popescu Ion (±)C

1)1011	10.000	2) diverse	10.000

D(-)	1011 **Capital subscris nevărsat**		(+)C
3) 1012	30.000	1) 456	30.000

D(-)	An.1011/Ionescu Vasile		(+)C
3)1012	20.000	1) 456	20.000

D(-)	An.1011/Popescu Ion		(+)C
3)1012	10.000	1) 456	10.000

D(-)	1012 **Capital subscris vărsat**		(+)C
		3) 1011	30.000
		SfC	30.000

D(-)	An.1012/Ionescu Vasile		(+)C
		3) 1011	20.000
		SfC	20.000

D(-)	An.1012/Popescu Ion		(+)C
		3) 1011	10.000
		SfC	10.000

D(+)	2131 **Echipamente tehnologice**		(-)C
2) 456	15.000		
SfD	15.000		

D(+)	301 **Materii prime**		(-)C
2) 456	10.000		
SfD	10.000		

D(+)	5121 **Conturi la bănci în lei**		(-)C
2) 456	5.000		
SfD	5.000		

APLICAŢIA 2. Constituire capital social la o societate pe acţiuni

La înfiinţarea societăţii „ALFA" SA se subscriu de la diverşi acţionari 120.000 acţiuni cu valoare nominală de 1 leu. Valoarea totală a capitalului subscris este de 120.000 lei. Ulterior se aduce aport în contul de la bancă 50.000 lei şi un autocamion în valoare de 70.000 lei. Echivalentul aporturilor este de 70.000 acţiuni. Documente: Act constitutiv, Proces-verbal de predare-primire.

Operaţia 1. *02.04.N. Subscriere capital 120.000 acţiuni x 1 leu = 120.000 lei*

Analiza contabilă: *456 A/P → D 120.000 1011 + P → C 120.000*

Formula contabilă

456 *Decontări cu acţionarii/asociaţii*	=	***1011*** *Capital subscris nevărsat*	*120.000*

Operaţia 2. *15.04.N. Aport capital*

Analiza contabilă: *2133 + A → D 70.000 456 A/P → C 120.000*
5121 + A → D 50.000

Formula contabilă

%	=	***456*** *Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul*	*120.000*
2133 *Mijloace de transport*			*70.000*
5121 *Conturi la bănci în lei*			*50.000*

Operaţia 3. *15.04.N. Transfer capital de la capital nevărsat la capital vărsat*

Analiza contabilă: *1011 - P → D 120.000 1012 + P→ C 120.000*

Formula contabilă

1011 *Capital subscris nevărsat*	=	***1012*** *Capital subscris vărsat*	*120.000*

Înregistrarea în conturi:

D(±) **456 Decontări cu acţionarii / asociaţii privind capitalul** (±)C

1) 1011	120.000	2) 2133, 5121	120.000

D(-) **1011 Capital subscris nevărsat** (+)C

3) 1012	120.000	1) 456	120.000

D(-) **1012 Capital subscris vărsat** (+)C

		3) 1011	120.000
		SfC	120.000

D(+)	2133 Mijloace de transport	(-)C
2) 456	70.000	
SfD	70.000	

D(+)	5121 Conturi la bănci în lei	(-)C
2) 456	50.000	
SfD	50.000	

Majorarea capitalului social Pe parcursul desfăşurării activităţii, entitatea poate să redimensioneze capitalul prin *majorare* în conformitate cu hotărârea Adunării generale a acţionarilor sau asociaţilor. Motivul creşterii este dat de necesitatea procurării de noi resurse în vederea finanţării operaţiilor de investiţii sau pentru întărirea situaţiei financiare şi obţinerea unei imagini de solvabilitate faţă de terţi.

Creşterea capitalului se poate realiza pe următoarele *căi* (fig. 2.6):

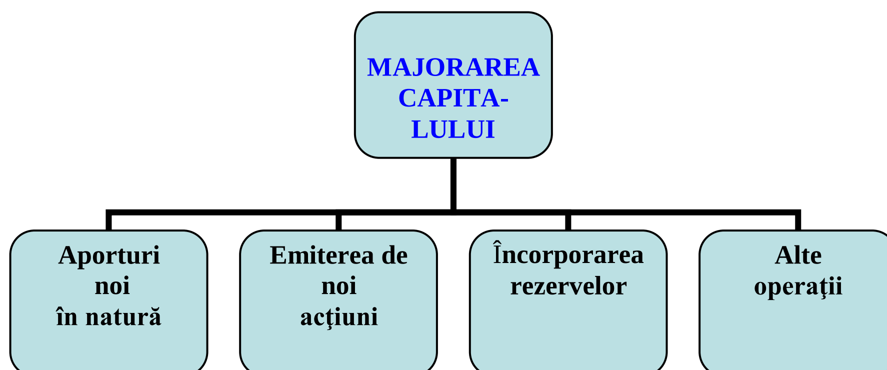


Fig. 2.6. Modalităţi de majorare a capitalului

Conturi specifice

104

Contul 104 Prime de capital *(P)* înregistrează evidenţa primelor realizate ca diferenţă între valoarea nouă a capitalului şi valoarea nominală a acţiunilor sau părţilor sociale. Se *creditează* cu ocazia constituirii primelor şi se *debitează* în momentul folosirii lor. *Soldul final* este creditor şi arată valoarea primelor la sfârşitul prioadei. Contul de gradul I *se dezvoltă* în conturi de gradul II pe feluri de prime *(vezi Plan de conturi – anexă).*

106

Contul 106 Rezerve *(P)* înregistrează evidenţa rezervelor constituite pe seama rezultatului financiar sau din alte resurse. Se *creditează* la constituirea rezervelor şi se *debitează* la folosirea lor.

Soldul final este creditor şi arată valoarea rezervelor la sfârşitul perioadei. Contul de gradul I *se dezvoltă* pe conturi de gradul II pe categorii de rezerve *(vezi Plan de conturi general – anexă manual).*

1171

Contul 1171 Rezultatul reportat reprezentand profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită *(A/P)* înregistrează rezultatul exerciţiului din anii anteriori. *Se creditează* cu operaţiile privind profitul nerepartizat şi *se debitează* cu operaţiile prin care se înregistrează pierderea neacoperită. *Soldul final* poate fi creditor şi arată valoarea profitului nerepartizat sau sold final creditor şi arată valoarea pierderii neacoperite la sfârşitul perioadei.

APLICAŢIA 3. Majorare capital social prin noi aporturi la o societate cu răspundere limitată

Agentul economic „EST" SRL decide creşterea capitalului social cu un nou aport concretizat într-un strung evaluat la nivelul de 20.000 lei. După aprobarea Adunării generale a asociaţilor strungul este adus la întreprindere şi recepţionat. Documente: Act constitutiv, Proces-verbal de predare-primire.

Se dă: Si D 1012 10.000 lei (selectiv)

Operaţia 1. *05.05.N. Subscrierea aportului în natură.*

Analiza contabilă: *456 A/P → D 20.000 1011 + P → C 20.000*

Formula contabilă

456 *Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul*	=	***1011*** *Capital subscris nevărsat*	*20.000*

Operaţia 2. *12.05.N. Primirea efectivă a strungului ca şi aport la capital.*

Analiza contabilă: *2131 + A → D 20.000 456 A/P → C 20.000*

Formula contabilă

2131 *Echipamente tehnologice*	=	***456*** *Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul*	*20.000*

Operaţia 3. *12.05.N. Concomitent se înregistrează trecerea de la capital nevărsat la capital vărsat.*

Analiza contabilă: *1011 - P → D 20.000 1012 + P → C 20.000*

Formula contabilă

1011 *Capital subscris nevărsat*	=	***1012*** *Capital subscris vărsat*	*20.000*

Înregistrarea în conturi *(selectiv):*

D(-) **1012 Capital subscris vărsat** (+)C

D(-)	(+)C	
	SiC	10.000
	3) 1011	20.000
	SfC	30.000

De rezolvat: *Efectuaţi înregistrările în toate conturile aferente Aplicaţiei nr.3 şi interpretaţi datele obţinute.*

APLICAŢIA 4. Majorare capital social prin emiterea de noi acţiuni

Agentul economic „BETA” SA decide prin hotărâre AGA o majorare a capitalului prin emisiunea a 12.000 acţiuni cu valoarea de emisie 1 leu. Valoarea nominală a unei acţiuni este de 0,80 lei. Capitalul subscris este vărsat la bancă de către acţionari. Documente: Act constitutiv, Prospect de emisiune.

Se dă: SiC 1012 120.000 lei (selectiv)

***Operaţia 1**.03.06.N. Înregistrarea subscrierii noilor acţiuni.*

Prima de emisiune= Valoarea de emisiune-Valoarea nominală = 1- 0,80 = 0,20 lei/acţiune

Analiza contabilă:			
	456 A/P → D	*12.000*	*(12.000 x 1)*
	1011 + P → C	*9.600*	*(12.000 x 0,80)*
	1041 + P → C	*2.400*	*(12.000 x 0,20)*

Formula contabilă

***456** Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul*	=	*%*	*12.000*
		***1011** Capital subscris nevărsat*	*9.600*
		***1041** Prime de emisiune*	*2.400*

***Operaţia 2**. 10.06.N. Înregistrarea depunerii banilor la bancă de către acţionari.*

Analiza contabilă: *5121 + A → D 12.000 456 A/P → C 12.000*

Formula contabilă

***5121** Conturi la bănci în lei*	=	***456** Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul*	*12.000*

***Operaţia 3**.10.06.N. Concomitent se face trecerea de la capital nevărsat la capital vărsat. Calculul se face la nivelul valorii nominale.*

Analiza contabilă: *1011 - P → D 9.600 1012 + P → C 9.600*

Formula contabilă

***1011** Capital subscris nevărsat*	=	***1012** Capital subscris vărsat*	*9.600*

Înregistrarea în conturi (selectiv):

D(-) **1012 Capital subscris vărsat** (+)C

D(-)	(+)C	
	SiC	120.000
	3) 1011	9.600
	SfC	129.600

D(-) **1041 Prime de emisiune** (+)C

D(-)	(+)C	
	1) 456	2.400
	SfC	2.400

De rezolvat: *Efectuaţi înregistrările în toate conturile aferente Aplicaţiei nr. 4 şi interpretaţi datele obţinute.*

APLICAŢIA 5. Majorare capital social prin încorporarea rezervelor la o societate pe acţiuni

Agentul economic „GAMA" SA decide încorporarea în capitalul social a rezervelor statutare în valoare de 17.000 lei. Document: Hotărârea AGA.

Se dă: SiC 1012 120.000 lei, SiC 1063 17.000 lei (selectiv)

Operaţia 1.*06.07.N. Înregistrarea majorării capitalului prin încorporarea rezervelor statutare.*

Analiza contabilă: *1063 - P → D 17.000 1012 + P → C 17.000*

Formula contabilă

1063 *Rezerve statutare sau contractuale*	=	***1012*** *Capital subscris vărsat*	*17.000*

Înregistrarea în conturi:

D(-) **1012 Capital subscris vărsat** (+)C

	SiC 120.000
	1) 1063 17.000
	SfC 137.000

D(-) **1063 Rezerve statutare sau contractuale** (+)C

	SiC 17.000
1) 1012 17.000	

APLICAŢIA 6. Majorare capital social prin alte operaţiuni la o societate cu răspundere limitată

Agentul economic „ABC" SRL decide majorarea capitalului social pe seama profitului net realizat în exerciţiile precedente (rezultatul reportat), în valoare de 2.000 lei. Document: Hotărârea AGA.

Se dă: SiC 1012 4.000, SiC 1171 2.000 (selectiv)

Operaţia 1.*06.08.N. Înregistrarea capitalizării profitului obţinut în anii anteriori.*

Analiza contabilă: *1171 A/P → D 2.000 1012 + P → C 2.000*

Formula contabilă

1171 *Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită*	=	***1012*** *Capital subscris vărsat*	*2.000*

Înregistrarea în conturi:

D(-) **1012 Capital subscris vărsat** (+)C

	SiC 4.000
	1) 1171 2.000
	SfC 6.000

1171 Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită

D(-) (+)C

	SiC 2.000
1) 1012 2.000	

Micşorarea capitalului social Micşorarea sau anularea capitalului social poate fi hotărâtă numai de Adunarea generală a acţionarilor sau asociaţilor şi poate interveni în următoarele *situaţii*: reducerea numărului acţionarilor sau asociaţilor, răscumpărarea de acţiuni proprii, acoperirea unor pierderi din exerciţiile precedente. *Modalităţile* de realizare a micşorării capitalului social poate fi structurată astfel *(fig. 2.7)*:

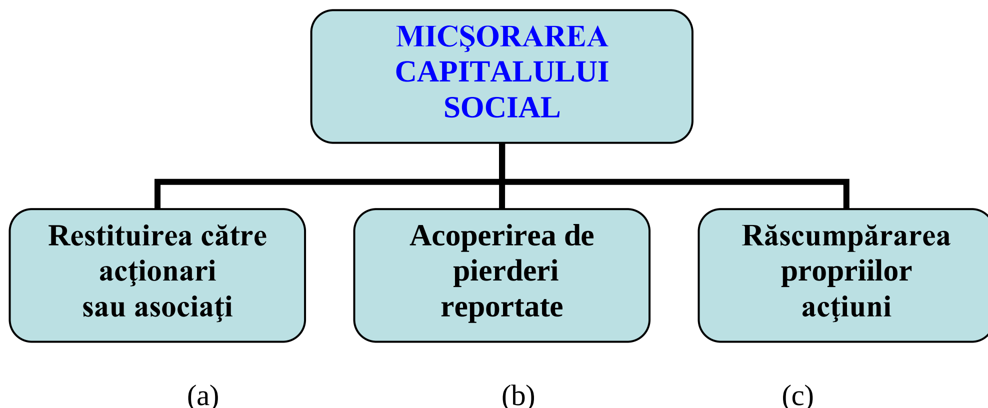


Fig. 2.7. Modalităţi de micşorare a capitalului

a. ***Restituirea capitalului social*** către acţionari sau asociaţi se face pe baza hotărârii AGA prin *reducerea* numărului acţionarilor sau asociaţilor din societate sau *retragerea* lor.

APLICAŢIA 7. Micşorarea capitalului social prin restituirea aportului către asociaţi

Agentul economic „TOMIS" SRL consemnează retragerea unui asociat din societate şi reducerea numărului de părţi sociale. Aportul aferent de 1.500 lei se restituie în numerar. Document: Registrul asociaţilor.

Se dă: SiC 1012 5.000, SiD 5311 2.000 (selectiv)

Operaţia 1.*06.09.N. Se înregistrează reducerea capitalului social, concomitent cu înregistrarea obligaţiei de a plăti contravaloarea aportului către asociat. Documente: Hotărârea AGA, Registrul asociaţilor.*

Analiza contabilă: *1012 - P → D 1.500 456 A/P → C 1.500*

Formula contabilă

1012 *Capital subscris vărsat*	=	***456*** *Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul*	*1.500*

Remarcă: În acest caz, contul 456 poate avea temporar sold final creditor, acţionând ca şi o datorie.

Operaţia 2. *10.09.N. Se restituie asociatului suma aferentă în numerar. Documente: Dispoziţie de plată către casierie, Registru de casă.*

Analiza contabilă: *5311 - A → C 1.500 456 A/P → D 1.500*

Formula contabilă

456 *Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul*	=	***5311*** *Casa în lei*	*1.500*

Înregistrarea în conturi (selectiv):

D(-) **1012 Capital subscris vărsat** (+)C

		SiC	5.000
1) 456	1.500		
		SfC	3.500

De rezolvat: *Efectuaţi înregistrările în toate conturile aferente Aplicaţiei nr.7 şi interpretaţi datele obţinute.*

b. *Acoperirea de pierderi reportate* se poate realiza prin diminuarea valorii nominale a acţiunilor sau părţilor sociale sau reducerea numărului de acţiuni sau părţi sociale.

APLICAŢIA 8. Micşorarea capitalului social prin acoperirea de pierderi reportate.

Agentul economic „VEST" SA decide prin hotărârea AGA, reducerea capitalului social cu suma de 20.000 lei, utilizată pentru acoperirea pierderilor din exerciţiile precedente. Document: Hotărârea AGA.

Se dă: SiC 1012 120.000, SiD 1171 20.000 (selectiv)

Operaţia 1. *15.10.N. Înregistrarea micşorării capitalului prin acoperirea de pierderi reportate. Document: Hotărârea AGA.*

Analiza contabilă: *1012 - P → D 20.000 1171 A/P → C 20.000*

Formula contabilă

1012 *Capital subscris vărsat*	=	***1171*** *Rezultatul reportat privind profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită*	*20.000*

Înregistrarea în conturi:

D(-) **1012 Capital subscris vărsat** (+)C

	SiC 120.000
1) 1171 20.000	
	SfC 100.000

1171 Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită

D(±) (±)C

SiD 20.000	
	1) 1012 20.000

c. Răscumpărarea propriilor acţiuni. Acţiunile proprii sunt instrumente de capitaluri proprii la societăţile pe acţiuni şi se concretizează în *titluri de valoare răscumpărate de la proprii acţionari*. Această răscumpărare se face în anumite condiţii prevăzute de normele legislative. *Scopul* acestei tranzacţii de *răscumpărare* poate fi: *reducerea* sau *anularea capitalului, revânzarea* către proprii salariaţi, *regularizarea cursului* acţiunilor proprii pe piaţa financiară. *Analizăm cazul* în care acţiunile proprii se răscumpără *în scopul reducerii sau anulării capitalului.*

Acţiunile proprii se clasifică în funcţie de *perioada* de deţinere în acţiuni proprii pe *termen scurt* (sub un an) şi acţiuni proprii pe *termen lung (peste un an).*

Răscumpărarea acţiunilor se face de obicei la un *preţ de răscumpărare* (PR) diferit de *valoarea nominală* (VN)*:*

cazul I PR < VN

cazul II PR > VN

În primul caz, atunci când preţul de răscumpărare al acţiunilor (PR) este mai mic decât valoarea nominală a acţiunilor (VN) se realizează un *câştig* legat de reducerea sau anularea capitalului propriu.

În al doilea caz, atunci când preţul de răscumpărare al acţiunilor (PR) este mai mare decât valoarea nominală a acţiunilor (VN) se înregistrează o *pierdere* legată de reducerea sau anularea capitalului propriu.

Pentru stabilirea capitalurilor proprii, câştigurile se însumează cu *plus* iar pierderile cu *minus*.

Conturi specifice

109 Acţiuni proprii (A)

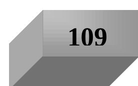
1091 Acţiuni proprii deţinute pe termen scurt (A)

1092 Acţiuni proprii deţinute pe termen lung (A)

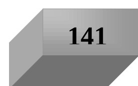
14 Câştiguri sau pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlul gratuit sau anularea titlurilor de capital (A/P)

141 Câştiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii (P)

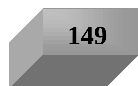
149 Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii (A)



Contul 109 Acţiuni proprii (A) înregistrează evidenţa acţiunilor proprii obţinute prin răscumpărare. Se *debitează* cu valoarea acţiunilor proprii răscumpărate la preţ de răscumpărare (PR) şi *se creditează* cu reducerea acţiunilor proprii pe destinaţii la preţ de răscumpărare (PR). *Soldul final* este debitor şi arată volumul acţiunilor proprii la sfârşitul perioadei. Contul sintetic de gradul I 109 Acţiuni proprii se dezvoltă în funcţie de perioada de deţinere a acţiunilor pe *conturi sintetice de gradul II*, *1091 Acţiuni proprii pe termen scurt* şi *1092 Acţiuni proprii pe termen lung. Evidenţa analitică* se ţine cantitativ-valoric prin metoda identificării specifice sau alte metode.



Contul 141 Câştiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii (P) înregistrează câştigurile realizate din tranzacţiile cu acţiuni proprii. Se *creditează* cu înregistrarea diferenţelor favorabile din tranzacţiile cu acţiuni proprii. Se *debitează* cu valoarea câştigurilor transferate la rezerve. *Soldul final* este creditor şi arată valoarea câştigurilor realizate din tranzacţiile cu acţiuni proprii la sfârşitul perioadei.



Contul 149 Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii (A) înregistrează pierderile obţinute din tranzacţiile cu acţiuni proprii. Se *debitează* cu înregistrarea diferenţelor nefavorabile din tranzacţii cu acţiuni proprii. Se *creditează* cu pierderile acoperite din rezerve. *Soldul final* este debitor şi arată valoarea pierderilor obţinute din tranzacţiile cu acţiuni proprii la sfârşitul perioadei. Contul de gradul I 149 se dezvoltă pe conturi sintetice de gradul II **1491** Pierderi rezultate din reorganizări şi care sunt determinate de anularea titlurilor deţinute (A) şi **1495** Alte pierderi legate de instrumentele de capitaluri proprii (A).

În cazul răscumpărării acţiunilor *în scopul anulării de capital*, dacă preţul de răscumpărare este mai mic decât valoarea nominală rezultă *diferenţe favorabile* care se trec la *câştiguri* pe contul *141* iar dacă preţul de răscumpărare este mai mare decât valoarea nominală rezultă *diferenţe nefavorabile* care se trec la *pierderi* pe contul *149*.

APLICAŢIA 9. **Reducerea capitalului prin răscumpărarea de acţiuni proprii**

Cazul I când preţul de răscumpărare este mai mic decât valoarea nominală

Agentul economic „ALBA" SA decide prin hotărâre AGA, răscumpărarea a 3.000 de acţiuni la preţul de răscumpărare (PR) 0,80 lei. Plata acţiunilor răscumpărate se face prin bancă. Valoarea nominală (VN) a acţiunilor este de 1 leu. Ulterior aceste acţiuni se anulează.

Se dă: SiC 1012 120.000 lei, SiD 5121 40.000 lei (selectiv)

Operaţia 1. *20.10.N. Plata prin bancă a acţiunilor răscumpărate. Documente: Hotărârea AGA, Registrul acţionarilor, Ordin de plată bancar, Extras de cont.*

Analiza contabilă:

1091 + A → D	2.400	(3.000 acţiuni x 0,80)
5121 - A → C	2.400	(3.000 acţiuni x 0,80)

Formula contabilă

1091 *Acţiuni proprii deţinute pe termen scurt*	=	**5121** *Conturi la bănci în lei*	2.400

Operaţia 2. 26.10.N. Anularea acţiunilor răscumpărate concomitent cu anularea capitalului social aferent. Document: Hotărârea AGA.

caz I: PR 0,8 lei < VN 1 leu ⇒ diferenţă favorabilă care se trece la câştiguri

Analiza contabilă:

(PR) 1091 - A → C	2.400	(3.000 acţiuni x 0,80 lei)
(VN) 1012 - P → D	3.000	(3.000 acţiuni x 1 leu)
(Diferenţă favorabilă) 141 + P → C	600	(3.000 acţiuni x 0,20 lei)

Formula contabilă

1012 *Capital subscris vărsat*	=	*%*	3.000
		1091 *Acţiuni proprii deţinute pe termen scurt*	2.400
		141 *Câştiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii*	600

Operaţia 3. *27.10.N. Transferarea câştigurilor la alte rezerve.Document: Hotărârea AGA.*

Analiza contabilă: 141 - P → D 600 1068 +P → C 600

Formula contabilă

141 *Câştiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii*	=	**1068** *Alte rezerve*	600

Înregistrarea în conturi (selectiv):

D(-) **1091 Acţiuni proprii deţinute pe termen scurt** (+)C

D		C	
1) 5121/ 3.000 acţiuni x 0,80 lei	2.400	2) 1012/ 3.000 acţiuni x 0,80 lei	2.400

D(-)	1012 Capital subscris vărsat		(+)C
		SiC	120.000
2) 1091, 141	3.000		
		SfC	117.000

De rezolvat: *Efectuaţi înregistrările în toate conturile aferente Aplicaţiei nr.9 şi interpretaţi datele obţinute.*

APLICAŢIA 10. Reducerea capitalului prin răscumpărarea de acţiuni proprii

Cazul II când preţul de răscumpărare este mai mare decât valoarea nominală.

Agentul economic „JIUL" SA decide prin hotărâre AGA, răscumpărarea a 2.000 acţiuni la preţul de răscumpărare (PR) 1,20 lei. Plata acţiunilor răscumpărate se face prin bancă. Valoarea nominală (VN) a acţiunilor este de 1 leu. Ulterior aceste acţiuni se anulează. Se dă: SiC 1012 120.000 lei, SiD 5121 30.000 lei (selectiv)

Operaţia 1. *07.11.N. Plata acţiunilor răscumpărate. Documente: Hotărârea AGA, Registrul acţionarilor, Ordin de plată bancar, Extras de cont.*

Analiza contabilă:	*1091 + A → D*	*2.400*	*(2.000 acţiuni x 1,20)*
	5121 - A → C	*2.400*	*(2.000 acţiuni x 1,20)*

Formula contabilă

1091 *Acţiuni proprii deţinute pe termen scurt*	=	***5121*** *Conturi la bănci în lei 2.400*

Operaţia 2. *10.11.N. Anularea acţiunilor răscumpărate concomitent cu anularea capitalului social aferent. Documente: Hotărârea AGA, Registrul acţionarilor.*

caz II: PR 1,20 lei > VN 1 leu ⇒ diferenţă nefavorabilă care se trece la pierderi

Analiza contabilă:

(PR)	*1091 - A → C*	*2.400*	*(2.000 acţiuni x 1,20 lei)*
(VN)	*1012 - P → D*	*2.000*	*(2.000 acţiuni x 1 leu)*
(Diferenţă nefavorabilă)	*1491 + A → D*	*400*	*(2.000 acţiuni x 0,20 lei)*

Formula contabilă

%	=	***1091*** *Acţiuni proprii deţinute pe termen scurt*	*2.400*
1012 *Capital subscris vărsat*			*2.000*
1491 *Pierderi rezultate din reorganizări şi care sunt determinate de anularea titlurilor deţinute*			*400*

Operaţia 3. *15.11.N. Acoperirea pierderilor din alte rezerve. Document: Hotărârea AGA.*

Analiza contabilă:	*1491 - A → C*	*400*	*1068 – P → D*	*400*

Formula contabilă

1068 *Alte rezerve*	=	***1491*** *Pierderi rezultate din reorganizări şi care sunt determinate de anularea titlurilor deţinute*	*400*

Înregistrarea în conturi (selectiv):

D(-)	**1091 Acţiuni proprii deţinute pe termen scurt**		(+)C
1) 5121/ 2.000 acţiuni x 1,20 lei	2.400	2) 1012,149/2.000 acţiuni x 1,20 lei	2.400

D(-)	**1012 Capital subscris vărsat**		(+)C
		SiC	120.000
2) 1091	2.000		
		SfC	118.000

De rezolvat: *Efectuaţi înregistrările în toate conturile aferente Aplicaţiei nr.10 şi interpretaţi datele obţinute.*

2.3. CONTABILITATEA CAPITALURILOR PROPRII NENOMINALIZATE

Capitalurile proprii nenominalizate se acumulează pe parcursul desfăşurării activităţii şi se formează după criteriul bilanţier, din următoarele elemente patrimoniale:

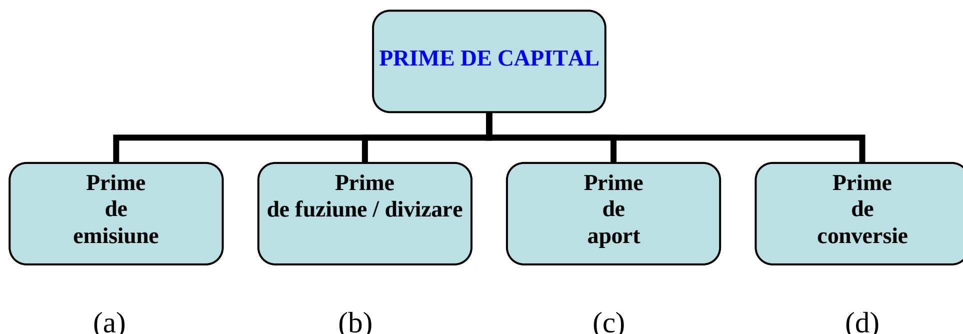
Capitaluri proprii nenominalizate
- **prime de capital**
- **rezerve din reevaluare**
- **rezerve**
- **acţiuni proprii**
- **rezultatul exerciţiului**
- **rezultatul reportat**

2.3.1. CONTABILITATEA PRIMELOR DE CAPITAL

Noţiuni teoretice Primele de capital (P_C) reprezintă *excedentul* dintre valoarea de emisiune (VE) şi valoarea nominală a acţiunilor sau a părţilor sociale (VN). Primele de capital se calculează după formula generală:

$$P_C = VE - VN$$

După modul lor de formare, *primele de capital* se diferenţiază în *prime de emisiune, prime de fuziune/divizare, prime de aport, prime de conversie a obligaţiunilor în acţiuni (fig. 2.8.):*



(a) (b) (c) (d)

Fig. 2.8. Clasificarea primelor de capital

a. Primele de emisiune (Pe) reprezintă *diferenţa* dintre valoarea de vânzare a acţiunilor, preţul de emisiune (VE) şi valoarea nominală, iniţială, de la înfiinţarea societăţii (VN).

$$Pe = VE - VN$$

Valoarea de vânzare a acţiunilor este determinată de raportul cerere - ofertă de pe piaţă şi de faptul că noii acţionari trebuie să plătească la intrarea în societate şi o cotă-parte din rezervele şi rezultatele acumulate de societate până la data respectivă. Cheltuielile generate de *operaţia de emitere* a acţiunilor se înregistrează separat în contul 201 „Cheltuieli de constituire".

b. Primele de fuziune/divizare (P f/d) se stabilesc în cazul fuziunii sau divizării a două sau mai multe societăţi, operaţiune care presupune emiterea de noi acţiuni. Se *calculează* prin stabilirea diferenţei dintre valoarea bunurilor primite prin fuziune/divizare (V **f/d**) şi valoarea nominală a acţiunilor emise cu ocazia fuziunii/ divizării (VN) adică valoarea cu care a crescut capitalul social al societăţii absorbante.

$$P_{f/d} = V_{f/d} - VN$$

c. Primele de aport (P ap) se stabilesc în cazul creşterii capitalului social prin aport în natură. Ele se determină ca *diferenţă* între valoarea aporturilor în natură la capitalul social (V ap) şi valoarea nominală (VN) a acţiunilor emise, reprezentând suma cu care a crescut capitalul.

$$P_{ap} = V_{ap} - VN$$

d. Primele de conversie a obligaţiunilor în acţiuni (Pconv) se determină prin stabilirea *diferenţei* dintre valoarea împrumutului obţinut prin emiterea şi vânzarea de obligaţiuni şi care a fost convertit în acţiuni (Voblig) şi valoarea nominală a obligaţiunilor emise (VN).

$$P_{conv} = V_{oblig} - VN$$

Conversia datoriilor din obligaţiuni este specifică societăţilor mari care au dreptul de a emite obligaţiuni.

Conturi specifice

104 Prime de capital (P)
1041 Prime de emisiune (P)
1042 Prime de fuziune/divizare (P)
1043 Prime de aport (P)
1044 Prime de conversie a obligaţiunilor în acţiuni (P)

104

Contul 104 Prime de capital *(P)* evidenţiază primele de capital constituite cu ocazia efectuării *operaţiilor* de emisiune de acţiuni, fuziune sau divizare de societăţi, aduceri ulterioare de aporturi, conversia obligaţiunilor în acţiuni. Contul de gradul I 104 Prime de capital se *detaliază* pe conturi de gradul II în funcţie de felul primelor de capital *(vezi Plan de conturi general - anexă). Conturile sintetice de gradul II care evidenţiază primele de capital* sunt *conturi de pasiv* şi înregistrează *în credit* constituirea primelor iar *în debit* utilizarea lor prin creşterea capitalului social sau trecerea primelor la rezerve. *Soldul final creditor* reflectă prime neutilizate. Conturile corespunzătoare primelor de capital pot avea numai sold pozitiv. La *stabilirea capitalurilor proprii*, primele de capital se *însumează* algebric cu semnul *plus (vezi fig.2.2. Calcul capitaluri proprii).* În funcţionarea conturilor care evidenţiază prime de capital se disting două categorii de operaţii, *constituirea* şi *utilizarea* primelor de capital. Relaţia dintre conturi poate fi sintetizată prin *schema grafică* de la *fig. 2.9.*

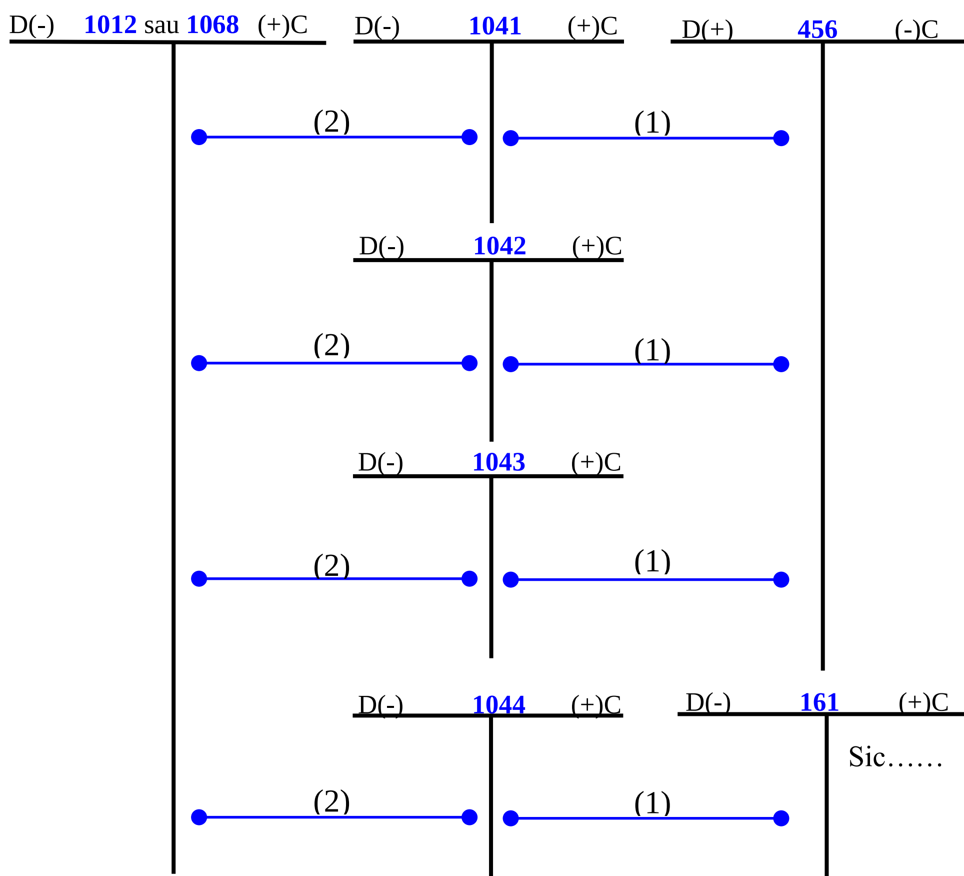


Fig. 2.9. Schema relaţiei dintre conturi privind constituirea şi utilizarea primelor de capital unde: (1) operaţii de constituire a primelor; (2) operaţii de utilizare a primelor

APLICAŢIA 11. **Operaţii privind constituirea şi utilizarea primelor de capital**

Agentul economic „DUNĂREA" SA decide prin hotărâre AGA constituirea şi utilizarea primelor de capital generate de următoarele operaţii economice:

• înregistrarea emisiunii a 40.000 acţiuni noi cu preţul de emisiune 2 lei şi valoarea nominală 1,50 lei, conform prospectului de emisiune. Ulterior primele se încorporează în capital.

• înregistrarea primei de fuziune generate de operaţii specifice. Valoarea contabilă a bunurilor preluate are nivelul de 80.000 lei. Corespunzător valorii activelor preluate se emit 70.000 de acţiuni cu valoarea nominală 1 leu. Prima de fuziune se include în capital.

• înregistrarea primei de aport determinate de un nou aport de materii prime în valoare de 20.000 lei. Corespunzător activelor nou aportate se emit 19.000 de acţiuni cu valoare nominală 1 leu. Prima de aport se încorporează în alte rezerve.

• înregistrării majorării capitalului social prin conversia de obligaţiuni evaluate la nivelul de 40.000 lei în acţiuni evaluate la valoarea nominală totală de 38.000 lei. Prima de conversie se trece la alte rezerve.

Documente: Registrul acţionarilor, Hotărârea AGA.

Se dă: SiC 1618 40.000 lei, SiC 1012 120.000 lei (selectiv)

Operaţia 1**. 15.03.N. **Înregistrarea constituirii primelor de capital:

a. prime de emisiune

Pe = VE – VN = (40.000 acţiuni x 2 lei) - (40.000 acţiuni x 1,50 lei) = 80.000 - 60.000 = 20.000 lei

Analiza contabilă:	*(VE)*	*456*	*A/P → D*	*80.000*
	(VN)	*1011 + P*	*→ C*	*60.000*
	(Pe)	*1041 + P*	*→ C*	*20.000*

Formula contabilă

***456** Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul*	=	*%*	*80.000*
		***1011** Capital subscris nevărsat*	*60.000*
		***1041** Prime de emisiune*	*20.000*

b. prime de fuziune

Pf/d = Vf/d – VN = 80.000 - (70.000 x 1) = 80.000 - 70.000 = 10.000 lei

Analiza contabilă:	*(Vf)*	*456 + A/P*	*→ D*	*80.000*
	(VN)	*1011 + P*	*→ C*	*70.000*
	(Pf/d)	*1042 + P*	*→ C*	*10.000*

Formula contabilă

***456** Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul*	=	*%*	*80.000*
		***1011** Capital subscris nevărsat*	*70.000*
		***1042** Prime de fuziune/divizare*	*10.000*

c. prime de aport

P ap = V ap – VN = 20.000 - (19.000 x 1) = 20.000 - 19.000 = 1.000 lei

Analiza contabilă: (Va) 456 A/P → D 20.000
(VN) 1011 + P → C 19.000
(P ap) 1043 + P → C 1.000

Formula contabilă

456 *Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul*	=	*%*	20.000
		1011 *Capital subscris nevărsat*	19.000
		1043 Prime de aport	1.000

d. prime de conversie

P conv = V oblig – VN = 40.000 - 38.000 = 2.000

Analiza contabilă: (V oblig) 456 A/P→ D 40.000
(VN) 1011 + P → C 38.000
(P conv) 1044 + P → C 2.000

Formula contabilă

456 *Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul*	=	*%*	40.000
		1011 *Capital subscris nevărsat*	38.000
		1044 Prime de conversie a *obligaţiunilor în acţiuni*	2.000

Odată cu întregistrarea constituirii primei de conversie, înregistrăm conversia obligaţiunilor în acţiuni prin diminuarea împrumutului obligatar şi înregistrarea compensării creanţei faţă de acţionari cu datoria faţă de acţionari.

Analiza contabilă: 1618 - P → D 40.000 456 A/P → C 40.000

Formula contabilă

1618 Alte împrumuturi din emisiuni de *obligaţiuni*	=	**456** *Decontări cu acţionarii/ asociaţii privind capitalul*	40.000

Operaţia 2.15.03.N.Concomitent *cu aducerea de noi aporturi băneşti şi în natură în urma cărora s-au constituit primele de capital, se înregistrează trecerea de la capital nevărsat la capital vărsat, la nivelul aporturilor (RC 1011: 60.000 lei din* constituirea primelor de emisiune + 70.000 lei din constituirea primelor de fuziune *+ 19.000 lei din constituirea primelor de aport + 38.000 lei din constituirea primelor de conversie = 187.000 lei).*

Analiza contabilă: 1011 - P → D 187.000 1012 + P → C 187.000

Formula contabilă

1011 *Capital subscris nevărsat*	=	**1012** *Capital subscris vărsat*	187.000

Operaţia 3. 16.03.N. ***Înregistrarea utilizării primelor de capital:***

a. *Încorporarea primelor de emisiune şi de fuziune în capitalul social*

• *primă de emisiune*	20.000
• *primă de fuziune*	10.000
TOTAL:	30.000

Analiza contabilă: 1041 - P → D 20.000 1042 - P → D 10.000
1012 + P → C 30.000

Formula contabilă

%	=	**1012** *Capital subscris vărsat*	30.000
1041 Prime de emisiune			20.000
1042 *Prime de fuziune/divizare*			10.000

b. Trecerea primelor de aport şi de conversie la alte rezerve

	• *primă de aport*	*1.000*
	• *primă de conversie*	*2.000*
	TOTAL:	*3.000*

Analiza contabilă:

1043 - P → D	*1.000*	*1044 - P → D*	*2.000*
1068 + P → C	*3.000*		

Formula contabilă

%	=	***1068*** *Alte rezerve*	*3.000*
1043 *Prime de aport*			*1.000*
1044 *Prime de conversie a obligaţiunilor în acţiuni*			*2.000*

De rezolvat: *Efectuaţi înregistrările contabile în conturile aferente Aplicaţiei nr.11*

2.3.2. CONTABILITATEA REZERVELOR DIN REEVALUARE

Noţiuni teoretice Entităţile pot proceda la reevaluarea *imobilizărilor corporale* existente la sfârşitul anului.

Rezervele din reevaluare reprezintă *plusul sau minusul de valoare* creat prin reevaluarea imobilizărilor corporale. Prin reevaluare rezultă o valoare actuală mai mare sau mai mică decât valoarea contabilă de intrare. Astfel, creşterea sau micşorarea corespunzătoare a valorii elementelor de activ au corespondenţă în creşteri sau micşorări de pasiv numite *diferenţele din reevaluare* şi din care se constituie *rezerve din reevaluare*.

Reevaluarea imobilizărilor corporale se face la *valoarea justă* de la data bilanţului. Valoarea justă se determină pe baza unor evaluări efectuate de profesionişti calificaţi în evaluare, membri ai unui organism profesional în domeniu, recunoscut naţional şi internaţional. Reevaluarea trebuie făcută cu suficientă regularitate astfel încât valoarea contabilă să nu difere substanţial de cea anterioară. Înregistrarea în contabilitate a rezervelor din reevaluare se face prin mai multe *metode* în funcţie de soluţionarea amortizării cumulate.

La *stabilirea capitalurilor proprii*, rezervele din reevaluare se *însumează* algebric cu semnul *plus sau minus*, după caz.*(vezi fig.2.2. Calcul capitaluri proprii)*

Conturi specifice

D(-) **105 Rezerve din reevaluare**	(+)C
• *descreşterile de valoare rezultate din reevaluarea imobilizărilor corporale* • *diferenţa din reevaluare trecută la rezerve*	• *creşterile de valoare rezultate din reevaluarea imobilizărilor corporale*
	SfC = rezervele din reevaluare existente la sfârşitul perioadei

.D(-) **1065 Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare**	(+)C
• *utilizarea rezervelor la scoaterea din evidenţă a imobilizărilor corporale*	• *diferenţe din reevaluare trecute la rezerve*
	SfC = surplusul de valoare realizat din rezerve din reevaluare

Remarcă: În conformitate cu reglementările legislative diminuarea rezervelor din reevaluare poate fi efectuată numai în limita soldului creditor existent.

APLICAŢIA 12. **Operaţii privind rezervele din reevaluare**

Agentul economic „MECANICA" SA procedează la reevaluarea unui utilaj, la sfârşitul exerciţiului. Se cunosc următoarele date (selectiv):

- *valoarea contabilă .... 3.000 (SiD 2131)*
- *amortizarea cumulată .... 2.000 (SiC 2813)*
- *valoarea justă stabilită la evaluare 3.400*

Se aplică metoda valorii nete conform căreia se elimină valoarea amortizării astfel încât valoarea reevaluată să fie egală cu valoarea justă.Document: Proces-verbal *de reevaluare, Notă de fundamentare.*

Operaţia 1.*20.12.N. Constituirea rezervelor din reevaluare*

Diferenţa din reevaluare = Valoarea justă - Valoarea contabilă netă

Valoarea contabilă netă = Valoarea contabilă - Amortizarea cumulată=

= 3.000 - 2.000 = 1.000

Diferenţa din reevaluare = 3.400 - 1.000 = 2.400

Analiza contabilă: *105 + P → C 2.400 2813 - P → D 2.000*

2131 + A → D 400 (2.400 - 2.000)

Formula contabilă

%	*=*	***105** Rezerve din reevaluare*	*2.400*
***2131** Echipamente tehnologice*			*400*
***2813** Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor*			*2.000*

Operaţia 2*. 20.12.N.Transferarea rezervelor din reevaluare la rezerve specifice.*

Analiza contabilă: *105 - P → D 2.400 1065 + P → C 2.400*

Formula contabilă

***105** Rezerve din reevaluare*	*=*	***1065** Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare*	*2.400*

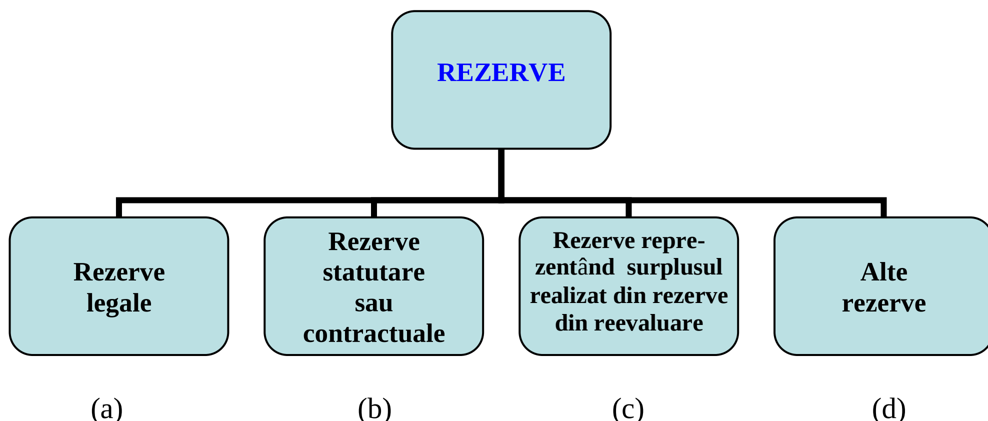
De rezolvat: *Efectuaţi înregistrările în conturile aferente Aplicaţiei nr.12 şi interpretaţi datele obţinute.*

2.3.3. CONTABILITATEA REZERVELOR

Noţiuni teoretice *Rezervele* se constituie în scopul conservării capitalului atunci când activitatea întreprinderii se încheie cu pierderi, precum şi în scopul majorării capitalului social. Rezervele se obţin prin autofinanţare din profit sau prin trecerea altor surse proprii la rezerve (prime de capital, rezerve din reevaluare etc.). După modul de formare şi natura lor, rezervele se *clasifică* în *rezerve legale, rezerve statutare sau contractuale, rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare, alte rezerve (fig. 2.10).* La *stabilirea capitalurilor proprii*, rezervele se *însumează* algebric cu semnul *plus (vezi fig.2.2. Calcul capitaluri proprii).*

a. Rezervele legale se *constituie* anual din profitul entităţii, în cotele şi limitele stabilite de lege şi din alte surse prevăzute din lege. *Utilizarea* rezervelor legale se face pentru acoperirea pierderilor din exerciţiile precedente. În conformitate cu reglementările legislative, sumele înregistrate în conturi de rezerve legale şi rezervele

reprezentând facilităţi fiscale nu pot fi utilizate pentru majorarea capitalului. Rezervele legale *se constituie* în proporţie de *5 %* din *profitul brut* anual dar nu mai mult de *20 %* din *capitalul social*. *Calculul* se efectuează *la sfârşitul anului*, după stabilirea profitului efectiv realizat. Datele se calculează *cumulat* de la începutul anului. Din cele două valori calculate se alege valoarea cea mai mică.



(a) (b) (c) (d)

Fig. 2.10. Clasificarea rezervelor

Exemple:

• ***caz I*** *Profit brut impozabil anual = 4.000 lei*
Capital social = 2.000 lei

Calcul rezervă legală:

Profit brut impozabil anual x 5 % = 4.000 x 5 % = 200
Capital social x 20 % = 2.000 x 20 % = 400 ⇒ *Rezerva legală 200*

• ***caz II*** *Profit brut impozabil anual = 140.000 lei*
Capital social = 30.000 lei

Calcul rezervă legală:

Profit brut impozabil anual x 5 % =140.000 x 5 % = 7.000
Capital social x 20 % =30.000 x 20 % = 6.000 ⇒ *Rezerva legală 6.000*

b. Rezervele statutare sau contractuale se constituie *anual* din *profitul net* al entităţii, conform prevederilor din actul constitutiv al acesteia, pentru acoperirea pierderilor sau alte scopuri. Constituirea şi utilizarea acestor rezerve se stabilesc în conformitate cu hotărârile AGA.

Exemplu: *Agentul economic hotărăşte ca din profitul net de 80.000 lei să se aloce 3 % pentru constituirea rezervelor statutare.*

Rezerve statutare = Profit net x 3 % = 80.000 x 3 % = 2.400 lei

c. Rezervele reprezentând surplusul de valoare din rezerve din reevaluare se evidenţiază în cazul înregistrării operaţiilor de reevaluare la imobilizările corporale în conformitate cu normele legislative contabile.

d. Alte rezerve nu sunt prevăzute de lege sau de statutul societăţilor comerciale. Ele se constituie *facultativ* pe seama *profitului net*. Utilizarea lor se foloseşte

pentru acoperirea pierderilor contabile sau în alte scopuri. Constituirea şi utilizarea se decide în AGA.

***Exemplu**: Agentul economic hotărăşte ca din profitul net de 80.000 lei să se constituie alte rezerve în proporţie de 1 %.*

Alte rezerve = Profit net x 1 % = 80.000 x 1 % = 800 lei

Conturi specifice

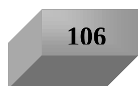
. **106 Rezerve** (P)

1061 Rezerve legale (P)

1063 Rezerve statutare sau contractuale (P)

1065 Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare (P)

1068 Alte rezerve (P)



Contul 106 Rezerve (P) înregistrează operaţiile privind constituirea şi utilizarea rezervelor. Contul sintetic 106 Rezerve se *dezvoltă* pe conturi de gradul II în funcţie de tipul de rezerve *(vezi Plan de conturi general – anexă manual). Conturile sintetice de gradul II care evidenţiază rezervele* sunt *conturi de pasiv*. Se *creditează* cu operaţiile privind constituirea rezervelor din profit, prime de capital, alte resurse. Se *debitează* cu operaţiile privind utilizarea rezervelor pentru majorarea capitalului social, pentru acoperirea unor pierderi din anii anteriori, precum şi alte destinaţii. *Soldul final* creditor reflectă rezerve neutilizate.

Analizând cele două categorii de operaţii, *constituire şi utilizare* rezerve, relaţia dintre conturi poate fi sintetizată prin *schema grafică* de la *fig.2.11*.

APLICAŢIA 13. **Operaţii privind constituirea şi utilizarea rezervelor**

a. Agentul economic „MUREŞ" SRL prezintă la sfârşitul exerciţiului următoarea situaţie în conturi (selectiv):

SiC 1012 16.000 SiD 1171 63.000 SiC 121 50.200 (din care: profit brut 60.000, impozit pe profit 9.800, profit net 50.200)

Se constituie rezervele legale şi se transferă soldurile finale în exerciţiul N + 1.

b. La începutul exerciţiului N+1 se închid conturile 121 Profit sau pierdere şi 129 Repartizarea profitului iar Profitul rămas nerepartizat se transferă asupra Rezultatului reportat. AGA decide constituirea Rezervelor statutare în proporţie de 10 % şi Alte rezerve în proporţie de 7 %. Constituirea acestor categorii de rezerve se face din profit net rămas după constituirea rezervelor legale.

c. Ulterior se hotărăşte în AGA ca Rezervele statutare existente în sold să fie utilizate pentru acoperirea parţială a pierderii rămase iar din Alte rezerve să se majoreze capitalul social cu 3.000 lei.

***Operaţia 1.** 31.12. **Exerciţiul N.** Constituirea rezervelor legale.*

Rezerve legale = Profit brut x 5 % = 60.000 x 5 % = 3.000 sau

Rezerve legale = Capital social x 20 % = 16.000 x 20 % = 3.200

Se alege valoarea de 3.000 lei.

Analiza contabilă: *129 + A → D 3.000 1061 + P → C 3.000*

Formula contabilă

***129** Repartizarea profitului*	=	***1061** Rezerve legale*	*3.000*

După această înregistrare contabilă soldurile finale la 31.12.N. vor fi:

SfC 1012 16.000, SfC 1061 3.000, SfD 1171 63.000,
SfC 121 50.200, SfD 129 3.000.

Schema relaţiei între conturi privind rezervele.

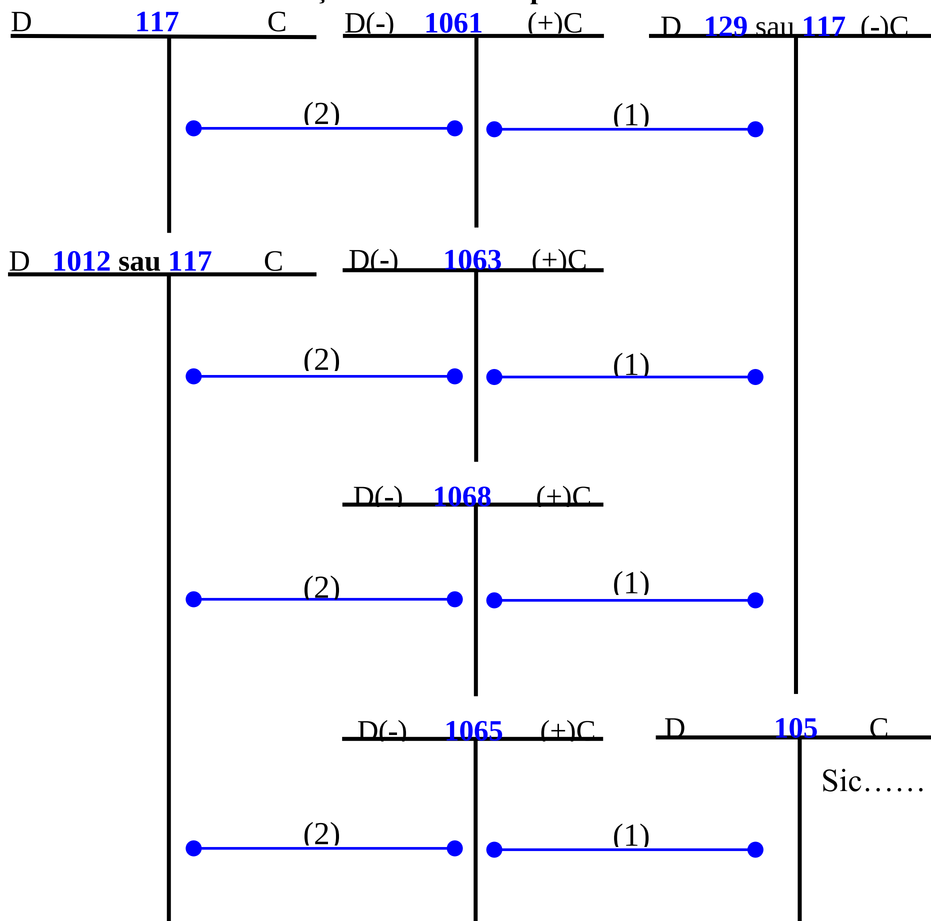


Fig. 2.11. Schema relaţiei dintre conturi privind constituirea şi utilizarea rezervelor
unde: *(1) operaţii de constituire (2) operaţii de utilizare*

Notă: Alte rezerve (cont 1068) se mai pot constitui prin transfer de prime de capital, precum şi din câştigurile realizate din tranzacţii cu acţiuni proprii.

Menţiune: Conform normelor legislative, la începutul exerciţiului N+1 soldurile conturilor 121 şi 129 se preiau cu soldurile de la sfârşitul exerciţiului N. Închiderea conturilor 121 şi 129 se efectuează la începutul exerciţiului N+1.

Operaţia 2. *03.01.* ***Exerciţiul N+1.*** *Închiderea conturilor 121 Profit sau pierdere şi 129 Repartizarea profitului, până la nivelul valoric al Rezervelor legale constituite în exerciţiul N. Document: Notă de contabilitate.*

Analiza contabilă: *129 - A → C 3.000 121 A/P → D 3.000*

Formula contabilă

***121** Profit sau pierdere*	=	***129** Repartizarea profitului*	*3.000*

Remarcă: În acest moment contul 129 Repartizarea profitului se soldează.

Operaţia 3. *03.01.* ***Exerciţiul N+1.*** *Închiderea contului 121 Profit sau pierdere prin contul 1171 Rezultatul reportat privind profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită, cu profitul net rămas. Profitul net rămas = Profit net – Distribuiri pentru Rezerve legale = 50.200 – 3.000 = 47.200 lei. Document:Notă contabilitate*

Analiza contabilă: *121 A/P → D 47.200 1171 A/P → C 47.200*

Formula contabilă

***121** Profit sau pierdere*	=	***1171** Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită*	*47.200*

Remarcă: În acest moment contul 121 Profit sau pierdere se soldează.

Operaţia 4. *30.01.* ***Exerciţiul N+1.*** *Constituirea Rezervelor statutare şi Alte rezerve din profitul reportat. Document: Hotărârea AGA.*

Rezerve statutare = Profit net rămas x 10 % = 47.200 x 10 % = 4.720

Alte rezerve = Profit net rămas x 7 % = 47.200 x 7 % = 3.304

Analiza contabilă: *1171 A/P → D 8.024 1063 + P → C 4.720*

1068 + P → C 3.304

Formula contabilă

***1171** Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită*	=	*%*	*8.024*
		***1063** Rezerve statutare sau contractuale*	*4.720*
		***1068** Alte rezerve*	*3.304*

Operaţia 5. *30.01.* ***Exerciţiul N+1.*** *Înregistrarea majorării capitalului social din alte rezerve la nivelul valoric de 3.000 lei. Document: Hotărârea AGA.*

Analiza contabilă: *1068 - P → D 3.000 1012 + P → C 3.000*

Formula contabilă

***1068** Alte rezerve*	=	***1012** Capital subscris vărsat*	*3.000*

Operaţia 6.*30.01.* ***Exerciţiul N+1.*** *Utilizarea rezervelor statutare existente în sold pentru acoperirea unei părţi din pierderea rămasă de acoperit. Doc: Hotărârea AGA*

Analiza contabilă: *1063 - P → D 4.720 1171 A/P → C 4.720*

Formula contabilă

***1063** Rezerve statutare sau contractuale*	=	***1171** Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită*	*4.720*

De rezolvat. *Realizaţi înregistrările în conturi pentru operaţiile aferente exerciţiului N+1 din cadrul Aplicaţiei 13 şi interpretaţi datele obţinute. Indicaţii: a) Deschideţi soldurile iniţiale la 1 ianuarie N+1, pe baza soldurilor finale la sfârşitul exerciţiului N. b) Efectuaţi înregistrările în conturi pe baza formulelor contabile de la operaţia 2 la operaţia 6. c) Interpretaţi datele obţinute pe baza analizei soldurilor iniţiale, a rulajelor şi a soldurilor finale.*

2.3.4. CONTABILITATEA ACŢIUNILOR PROPRII

Noţiuni teoretice Acţiunile proprii reprezintă *instrumente de capitaluri* proprii, *titluri de valoare* răscumpărate de la proprii acţionari. Această cumpărare se face în anumite condiţii prevăzute de normele legislative şi cu autorizarea AGA dar valoarea acestora nu poate depăşi 10 % din capitalul subscris. Acţiunile proprii se *clasifică* în funcţie de intenţia de deţinere, pe *termen scurt* sau pe *termen lung*. *Scopul* acestei tranzacţii poate fi:

a. cumpărarea în scopul anulării de capital propriu
b. răscumpărarea în scopul revânzării (cesionării) către proprii salariaţi
c. răscumpărarea în scopul regularizării cursului acţiunilor proprii pe piaţa financiară

Cazul în care *răscumpărarea acţiunilor* s-a realizat *în scopul anulării de capital* s-a analizat anterior în subcapitolul 2.2. Contabilitatea capitalului social la tema Micşorarea capitalui prin răscumpărarea propriilor acţiuni. În acest subsubcapitol 2.3.4. Contabilitatea acţiunilor proprii, analizăm cazurile de răscumpărare a propriilor acţiuni *în scopul revânzării (cesionării) către proprii salariaţi şi răscumpărarea în scopul regularizării cursului acţiunilor proprii pe piaţa financiară.*

Conturi specifice

109 Acţiuni proprii (A)
1091 Acţiuni proprii deţinute pe termen scurt (A)
1092 Acţiuni proprii deţinute pe termen lung (A)

14 Câştiguri sau pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlul gratuit sau anularea titlurilor de capital (A/P)
141 Câştiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii (P)
149 Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii (A)

Funcţiunea conturilor specifice este aceeaşi ca şi în prezentarea anterioară de la tema Micşorarea capitalului, cu precizarea că în cazul tranzacţiilor pentru revânzare sau regularizarea cursului se compară *preţul de răscumpărare* (PR) cu *preţul de vânzare* al acţiunilor proprii (PV):

cazul I **PV > PR**
cazul II **PV < PR**

În *primul caz*, atunci când *preţul* de vânzare este *mai mare* decât preţul de răscumpărare rezultă o *diferenţă favorabilă* care se trece pe contul ***141*** Câştiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii (P). În *al doilea caz*, atunci când *preţul* de vânzare este *mai mic* decât preţul de răscumpărare rezultă o *diferenţă nefavorabilă* care se trece pe contul ***149*** Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii (A).

APLICAŢIA 14. **Operaţii privind acţiunile proprii răscumpărate în scopul revânzării (cesionării) către proprii salariaţi, când preţul de vânzare este mai mare decât preţul de răscumpărare.**

Agentul economic „Timiş" SA dobândeşte prin răscumpărare cu plata prin contul bancar 4.000 de acţiuni la preţul de răscumpărare 3 lei/bucată în scopul deţinerii pe termen scurt. Ulterior, acţiunile se vând către proprii salariaţi cu preţul de vânzare unitar de 3,40 lei. Documente: Hotărârea AGA, Ordin de plată bancar, Extras de cont. Se dă: SiD 5121 50.000 lei (selectiv)

Operaţia 1. *10.03.N. Plata prin bancă a acţiunilor răscumpărate.*

Analiza contabilă:	*1091 + A → D*	*12.000*	*(4.000 acţiuni x 3,00)*
	5121 - A → C	*12.000*	*(1.000 acţiuni x 3,00)*

Formula contabilă

1091 *Acţiuni proprii deţinute pe termen scurt =* ***5121*** *Conturi la bănci în lei 12.000*

Operaţia 2. *15.03.N. Vânzarea acţiunilor către proprii salariaţi cu încasare prin contul de la bancă.*

caz I: PV 3,40 lei > PR 3,00 ⇒ diferenţă favorabilă care se trece la câştiguri

Analiza contabilă:	*(PV) 5121 + A → D*	*13.600*	*(4.000 acţiuni x 3,40 lei)*
	(PR) 1091 - A → C	*12.000*	*(4.000 acţiuni x 3,00 lei)*
(Diferenţă favorabilă)	*141 + P → C*	*1.600*	*(4.000 acţiuni x 0,40 lei)*

Formula contabilă

5121 *Conturi la bănci în lei*	*=*	*%*	*13.600*
		1091 *Acţiuni proprii deţinute pe termen scurt*	*12.000*
		141 *Câştiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii*	*1.600*

Operaţia 3. *15.03.N.Transferarea câştigurilor la alte rezerve.*

Analiza contabilă: *141 - P → D 1.600 1068 + P → C 1.600*

Formula contabilă

141 *Câştiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii =* ***1068*** *Alte rezerve 1.600*

De rezolvat: *Efectuaţi înregistrările în conturile aferente Aplicaţiei nr.14 şi interpretaţi datele obţinute.*

APLICAŢIA 15. **Operaţii privind acţiunile proprii răscumpărate în scopul revânzării (cesionării) către proprii salariaţi, când preţul de vânzare este mai mic decât preţul de răscumpărare.**

Agentul economic „Crişana" SA dobândeşte prin răscumpărare cu plata prin contul bancar 2.000 de acţiuni la preţul de răscumpărare 4 lei/bucată în scopul deţinerii pe termen scurt. Ulterior, acţiunile se vând către proprii salariaţi cu preţul de vânzare unitar de 3,50 lei. Documente: Hotărârea AGA, Ordin de plată bancar, Extras de cont. Se dă: SiD 5121 40.000 lei (selectiv)

Operaţia 1. *07.04.N. Plata acţiunilor răscumpărate.*

Analiza contabilă:	*1091 + A → D*	*8.000*	*(2.000 acţiuni x 4,00)*
	5121 - A → C	*8.000*	*(2.000 acţiuni x 4,00)*

Formula contabilă

1091 *Acţiuni proprii deţinute pe termen scurt* = ***5121*** *Conturi la bănci în lei*		*8.000*

Operaţia 2*.* *20.04.N. Vânzarea acţiunilor către salariaţii proprii cu încasare în contul de la bancă.*

caz II: PV 3,20 lei > PR 4,00 ⇒ diferenţă nefavorabilă care se trece la pierderi

Analiza contabilă:

(PR)	*1091 - A → C*	*8.000*	*(2.000 acţiuni x 4,00 lei)*
(PV)	*5121 + A → D*	*7.000*	*(2.000 acţiuni x 3,50 lei)*
(Diferenţă nefavorabilă)	*1495 + A → D*	*1.000*	*(2.000 acţiuni x 0,50 lei)*

Formula contabilă

%	=	***1091*** *Acţiuni proprii deţinute pe termen scurt*	*8.000*
5121 *Conturi la bănci în lei*			*7.000*
1495 *Alte pierderi legate de instrumentele de capitaluri proprii*			*1.000*

Operaţia 3*.* *21.04.N. Acoperirea pierderilor din alte rezerve.*

Analiza contabilă: *1495 - A → C 1.000 1068 – P → D 1.000*

Formula contabilă

1068 *Alte rezerve*	=	***1495*** *Alte pierderi legate de instrumentele de capitaluri proprii*	*1.000*

De rezolvat: *Efectuaţi înregistrările în conturile aferente Aplicaţiei nr.15 şi interpretaţi datele obţinute.*

APLICAŢIA 16. Operaţii privind tranzacţii cu acţiuni proprii în scopul deţinerii pe termen lung, în cazul în care preţul de vânzare este mai mare decât preţul de răscumpărare.

Agentul economic „Dunărea” SA achiziţionează cu plata prin contul bancar 5.000 de acţiuni proprii la preţul unitar de 3,50 lei în scopul deţinerii pe termen lung, pentru regularizarea cursului acţiunilor proprii pe piaţa bursieră. Ulterior, acţiunile se vând către diverşi terţi la preţul de vânzare unitar de 4,10 lei, cu încasare în contul de la bancă. Documente: Hotărârea AGA, Ordin de plată bancar, Extras de cont. Se dă: SiD 5121 60.000 lei (selectiv)

Operaţia 1*.* *02.05.N. Achiziţie acţiuni pe termen lung cu plata prin bancă.*

Analiza contabilă:	*1092 + A → D*	*17.500*	*(5.000 acţiuni x 3,50)*
	5121 - A → C	*17.500*	*(5.000 acţiuni x 3,50)*

Formula contabilă

1092 *Acţiuni proprii deţinute pe termen lung*	=	***5121*** *Conturi la bănci în lei*	*17.500*

Operaţia 2. *10.05.N+1.Vânzarea acţiunilor către diverşi terţi prin contul de la bancă.*

Caz I: PV 4,10 lei > PR 3,50 ⇒ diferenţă favorabilă care se trece la câştiguri.

Analiza contabilă:	*(PV) 5121 + A → D*	*20.500*	*(5.000 acţiuni x 4,10 lei)*
	(PR) 1092 - A → C	*17.500*	*(5.000 acţiuni x 3,50 lei)*
(Diferenţă favorabilă)	*141 + P → C*	*3.000*	*(5.000 acţiuni x 0,60 lei)*

Formula contabilă

5121 *Conturi la bănci în lei*	=	*%*	*20.500*
		1092 *Acţiuni proprii deţinute pe termen lung*	*17.500*
		141 *Câştiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii*	*3.000*

Operaţia 3. *11.05.N+1.Transferarea câştigurilor la alte rezerve.*

Analiza contabilă: *149 - P → D 3.000 1068 + P → C 3.000*

Formula contabilă

141 *Câştiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii*	=	**1068** *Alte rezerve*	*3.000*

De rezolvat: *Efectuaţi înregistrările în conturile aferente Aplicaţiei nr.16 şi interpretaţi datele obţinute.*

În cazul în care *preţul de vânzare* ar fi fost *mai mic* decât preţul de răscumpărare, diferenţa nefavorabilă se va trece la pierderi în contul *1495* Alte pierderi legate de instrumentele de capitaluri proprii.

La *stabilirea capitalurilor proprii*, acţiunile proprii se *însumează* algebric astfel: soldurile finale ale conturilor *1091 şi 1092* se însumează cu semnul *minus*, soldul final al contului *141* reprezentând câştigurile se însumează cu semnul *plus* iar soldul final al contului *149* reprezentând pierderile cu semnul *minus (vezi fig.2.2. Calcul capitaluri proprii).*

2.3.5. CONTABILITATEA REZULTATULUI EXERCIŢIULUI ŞI A REZULTATULUI REPORTAT

Noţiuni teoretice *Rezultatul* este reprezentat prin *profitul* sau *pierderea* obţinută la sfârşitul unei perioade de timp. În funcţie de *perioada* la care se referă, rezultatul poate fi *rezultatul exerciţiului financiar* (rezultatul anului curent) şi *rezultat reportat* (rezultatul anilor anteriori), *fig. 2.12*.

Rezultatul exerciţiului financiar curent se prezintă sub formă de *profit sau pierdere*. *Rezultatul reportat* poate fi profit nerepartizat sau pierdere neacoperită. Profitul care nu se ditribuie în exerciţiul curent se reportează în anul următor sub formă de *profit nerepartizat*. Pierderea aferentă anului curent se transferă asupra rezultatului reportat sub formă de *pierdere neacoperită*. Profitul reportat urmează *să se repartizeze* pe destinaţii în exerciţiile financiare următoare iar pierderea reportată urmează *să se acopere* din profiturile exerciţiilor următoare, din rezerve, din capitalul social.

La *stabilirea capitalurilor proprii*, elementele componente ale rezultatului se *însumează* algebric astfel: profitul curent cu *plus*, pierdere curentă cu *minus*, repartizarea profitului cu *minus*, profitul reportat cu *plus*, pierderea neacoperită cu *minus (vezi fig.2.2. Calcul capitaluri proprii).*

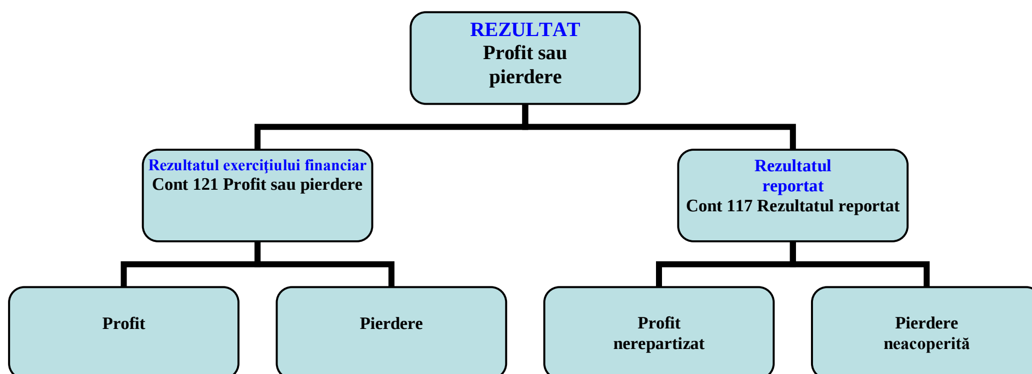


Fig.2.12. Structura rezultatului

Rezultatul exerciţiului (R) reprezintă *diferenţa* între *venituri* (V) şi *cheltuieli* (C). Dacă veniturile sunt mai mari decât cheltuielile rezultă profit iar dacă veniturile sunt mai mici decât cheltuielile rezultă pierdere. *Formula generală* de calcul este : **± R = V - C**

În această formulă de calcul , dacă V > C rezultă *profit*, care este un *rezultat pozitiv* (+) iar dacă V < C rezultă *pierdere*, care este un *rezultat negativ* (-).

În cazul în care se obţine *profit*, se mai poate folosi formula :

R = V – C , unde V > C

În cazul în care se realizează *pierdere*, se mai poate folosi formula:

R = C – V , unde C > V.

Dacă *se obţine profit*, o parte se *repartizează* în anul curent sub formă de rezerve legale iar diferenţa se va reporta pe anul următor. Repartizarea pe rezerve legale se numeşte *repartizarea profitului*. Partea din profit care *se reportează* pe anul următor se va distribui pe destinaţii: constituirea de rezerve, distribuirea de dividende către acţionari sau asociaţi sau încorporarea în capital.

APLICAŢIA 17. Stabilirea rezultatului exerciţiului

a. Enunţ: *La sfârşitul perioadei, entitatea „A" înregistrează venituri în valoare de 85.000 lei, pentru care efectuează cheltuieli în valoare de 60.000 lei.* ***Se cere:*** *Calculaţi rezultatul exerciţiului.* **Rezolvare**: *Suntem în cazul în care V > C . Rezultatul se va calcula după formula : R = V – C = 85.000 – 60.000 = 25.000 lei (profit). O parte din profit va fi repartizat la rezerve legale în sumă de 1.250 lei şi se va înregistra la „Repartizarea profitului".*

b. Enunţ: *La sfârşitul perioadei, entitatea „B" înregistrează venituri în valoare de 53.000 lei, pentru care efectuează cheltuieli în valoare de 61.000 lei.* ***Se cere:*** *Calculaţi rezultatul exerciţiului.* **Rezolvare**: *Suntem în cazul în care C > V . Rezultatul se va calcula după formula: R = C – V = 61.000 – 53.000 = 8.000 lei (pierdere).*

Rezultatul exerciţiului (rezultatul brut, rezultatul contabil) se stabileşte pe baza informaţiilor din contul *121 Profit şi pierdere* ca şi diferenţă între venituri totale (VT) şi cheltuieli totale (CT): **Rex = VT - CT**

Pentru stabilirea *impozitului pe profit* se determină extracontabil, *profitul fiscal* (Rf) numit şi baza de impozitare sau profit impozabil. Formula de calcul este:

Rf = Rex + CN – Df

unde: **Rf** = rezultatul fiscal (profit fiscal, profit impozabil, baza de impozitare)
Rex = rezultatul exerciţiului (rezultat contabil, profit brut)
CN = cheltuieli nedeductibile fiscal
Df = deductibilităţi fiscale

Cheltuielile nedeductibile fiscal (CN) se referă la amenzi, penalităţi, depăşiri la cheltuieli de deplasare, de protocol, de sponsorizare, cheltuielile cu impozitul pe profit înregistrat anterior, etc. *Deductibilităţile fiscale* (Df) se referă la dividende încasate de la altă societate, rezerva legală precum şi alte deductibilităţi.

Impozitul pe profit (Ip) se calculează prin aplicarea cotei de impozitare la (rezultat fiscal) baza de impozitare:

Ip = Rf x cota

Profitul net (PN) se calculează prin stabilirea diferenţei între profitul brut (PB) şi impozitul pe profit (Ip):

PN = PB - Ip

Rezultatul financiar-contabil se determină lunar sau periodic şi se stabileşte cumulat de la începutul anului până la sfârşitul perioadei curente.

APLICAŢIA 18. **Stabilirea profitului net**

Enunţ: *În cursul ianuarie N, entitatea „C" înregistrează cheltuieli totale în sumă de 350.000 lei, din care amenzi şi penalităţi 3.200 lei şi venituri totale 580.000 lei, din care dividende încasate de la altă societate 1.800 lei.* ***Se cere:*** *Calculaţi:*
a. Rezultatul exerciţiului, b. Impozitul pe profit, c. Profitul net.

Rezolvare:

a. Rex = VT – CT = 580.000 – 350.000 = 230.000 lei (profit brut)
b. Rf = Rex + CN – Df = 230.000 + 3.200 - 1.800 = 231.400 lei (profit impozabil)
Ip = Rf x cota = 231.400 x 16 % = 37.024 lei (impozit pe profit)
c. PN = Rex – Ip = 230.000 – 37.024 = 192.976 lei (profit net).

Conturi specifice

121 Profit sau pierdere (A/P)
129 Repartizarea profitului (A)
441 Impozitul pe profit/venit (P)
4411 Impozitul pe profit (P)
4412 Impozitul pe venit (P)
691 Cheltuieli cu impozitul pe profit (A)
1171 Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită (A/P)

121

Contul 121 Profit sau pierdere *(A/P)* înregistrează evidenţa rezultatului exerciţiului. Se *creditează* cu încorporarea veniturilor în rezultat şi se *debitează* cu decontarea cheltuielilor asupra rezultatului. *Soldul final* poate fi creditor sau debitor (dar nu simultan). Dacă este *sold final creditor* arată profit iar dacă este *sold final debitor* arată pierdere.

În situaţia în care se obţine *rezultat favorabil* (profit) contul *121 Profit sau pierdere* are următoarea structură:

D	**121 Profit sau pierdere** C
• Decontarea cheltuielilor asupra rezultatului (121 = Clasa 6 Cheltuieli)	• Încorporarea veniturilor în rezultate (Clasa 7 Venituri = 121)
	SpC I = Rezultat brut (profit brut)
• Decontarea cheltuielilor cu impozitul pe profit (121 = 691)	
	SfC = Rezultat net (profit net)

În situaţia în care se obţine *rezultat nefavorabil* (pierdere) contul *121 Profit sau pierdere* are următoarea structură:

D	**121 Profit sau pierdere** C
• Decontarea cheltuielilor asupra rezultatului (121 = Clasa 6 Cheltuieli)	• Încorporarea veniturilor în rezultate (Clasa 7 Venituri = 121)
SfD = Pierdere	

129

Contul 129 Repartizarea profitului (A) înregistrează evidenţa repartizării profitului pe destinaţii stabilite de lege, de actul constitutiv, de A.G.A. Se *debitează* cu înregistrarea repartizării profitului curent pe destinaţii (rezerve). La sfârşitul anului prezintă *sold final debitor* iar după aprobarea Situaţiilor financiare anuale, în anul următor se *creditează* în corespondenţă cu 121 Profit sau pierdere şi *se soldează*.

441

Contul 441 Impozit pe profit/venit (A/P) ţine evidenţa datoriei faţă de buget pentru impozitul pe profit. Se *creditează* cu înregistrarea datoriei de plată şi se *debitează* cu plata datoriei. *Soldul final* creditor arată impozit datorat şi neplătit iar cel debitor impozit plătit în plus. Contul de gradul I se dezvoltă pe două conturi de gradul II: *4411 Impozit pe profit* este folosit de entităţile care utilizează, conform legii, baza de impozitare profitul iar contul *4418 Impozit pe venit* este folosit de microintreprinderi care utilizează ca şi bază de impozitare veniturile.

691

Contul 691 Cheltuieli cu impozitul pe profit (A) ţine evidenţa înregistrării impozitului pe cheltuieli specifice. Se *debitează* cu înregistrarea cheltuielilor şi se *creditează* cu trecerea cheltuielilor pe contul 121 Profit şi pierdere. La sfârşitul perioadei (lunii) *se soldează*.

1171

Contul 1171 Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită (A/P) înregistreză evidenţa rezultatului (profit sau pierdere) care se reportează din exerciţiul curent în exerciţiile următoare. În *credit* se înregistrează profitul nerepartizat din

exerciţiul anterior, pierderile din exerciţiile anterioare acoperite din prime de capital, din rezerve sau din capitalul social. În *debit* se înregistrează pierderile înregistrate în anii anteriori, trecerea profitului nerepartizat la rezerve sau încorporarea în capitalul social, distribuirea profitului nerepartizat pentru dividende. Poate avea fie *sold final creditor* care reprezintă profitul nerepartizat, fie *sold final debitor* care reprezintă pierderea neacoperită.

APLICAŢIA 19. **Cazul I. Obţinerea de profit**

a. Operaţii privind rezultatul exerciţiului obţinut în cursul anului

Agentul economic „MARA" SRL (unitate nou înfiinţată) a înregistrat la sfârşitul lunii ianuarie, exerciţiul N, următoarele cheltuieli şi venituri (rulaje debitoare cheltuieli şi rulaje creditoare venituri):

CHELTUIELI:

- *RD 601 Cheltuieli cu materiile prime...................................... 28.000*
- *RD 6021 Cheltuieli cu materiale auxiliare............................... 10.000*
- *RD 605 Cheltuieli cu energia şi apa... 5.000*
- *RD 607 Cheltuieli privind mărfurile.. 20.000*
- *RD 627 Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate.................... 200*
- *RD 641 Cheltuieli cu salariile personalului............................. 25.000*
- *RD 6451 Contribuţia unităţii la asigurările sociale.................... 5.200*
- *RD 6452 Contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj............ 1.300*
- *RD 6453 Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate 125*
- *RD 6581 Cheltuieli cu despăgubiri, amenzi şi penalităţi........... 1000*

VENITURI:

- *RC Venituri din vânzarea produselor finite.............................. 86.000*
- *RC Venituri din vânzarea mărfurilor.. 39.425*
- *RC Venituri din dobânzi... 400*

Capitalul social subscris vărsat este de 7.000 lei (SiC 1012). În contul de la bancă are suma de 48.000 lei (SiD 5121). Agentul economic efectuează la sfârşitul lunii ianuarie următoarele operaţii: închide conturile de cheltuieli şi venituri, stabileşte profitul brut, calculează şi înregistrează datoria privind impozitul pe profit, stabileşte profitul net. Documente: Situaţie de calcul, Notă de contabilitate.

Operaţia 1. *31.01.N. Închiderea conturilor de cheltuieli şi venituri. Documente: Situaţie calcul.*

a) Decontarea cheltuielilor asupra rezultatului:

Analiza contabilă:

601 - A → C	*28.000*	*627 - A → C*	*200*	*6453 - A → C*	*125*
6021 - A→ C	*10.000*	*641 - A → C*	*25.000*	*6581 - A → C*	*1.000*
605 - A → C	*5.000*	*6451 - A→ C*	*5.200*	*121 A/P → D*	*95.825*
607 - A → C	*20.000*	*6452 - A → C*	*1.300*		

Formula contabilă

121 *Profit sau pierdere*	=	*%*	*95.825*
		601 *Cheltuieli cu materiile prime*	*28.000*
		6021 *Cheltuieli cu materiale auxiliare*	*10.000*
		605 *Cheltuieli cu energia şi apa*	*5.000*
		607 *Cheltuieli privind mărfurile*	*20.000*
		627 *Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate*	*200*
		641 *Cheltuieli cu salariile personalului*	*25.000*
		6451 *Contribuţia unităţii la asigurările sociale*	*5.200*
		6452 *Contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj*	*1.300*
		6453 *Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate*	*125*
		6581 *Cheltuieli cu despăgubiri, amenzi şi penalităţi*	*1.000*

b) Încorporarea veniturilor în rezultate:

Analiza contabilă:

701 - P → D	*86.000*	*766 - P → D*	*400*
707 - P→ D	*39.425*	*121 A/P → C*	*125.825*

Formula contabilă

%	=	**121** *Profit sau pierdere*	*125.825*
701 *Venituri din vânzarea produselor finite*			*86.000*
707 *Venituri din vânzarea mărfurilor*			*39.425*
766 *Venituri din dobânzi*			*400*

Operaţia 2. *31.01.N. Agentul economic calculează şi înregistrează datoria pentru impozitul pe profit. Din analiza cheltuielilor se stabilesc cheltuieli nedeductibile fiscal sub formă de amenzi la nivelul de 1.000 lei. Nu avem venituri neimpozabile şi alte deductibilităţi fiscale. Cota de impozit este 16 %. Impozitul pe profit se plăteşte din contul de la bancă. Documente: Situaţie calcul, Ordin de plată, Extras de cont.*

Calcul:

Rezultatul la sfârşitul lunii ianuarie (Rex) = Venituri totale (VT) – Cheltuieli totale (CT) = 125.825 – 95.825 = 30.000 (profit brut)

Rezultatul fiscal (Rf) = Profit brut (PB) + Cheltuieli nedeductibile fiscal (CN) = = 30.000 + 1.000 = 31.000 (profit fiscal)

Impozit pe profit (Ip)= Rezultat fiscal (Rf) x cota = 31.000 x 16 % = 4.960 lei

Analiza contabilă:

a) Trecerea pe cheltuieli a impozitului pe profit	*691 + A → D*	*4.960*
	4411 + P → C	*4.960*
b) Decontarea cheltuielilor cu impozitul pe profit	*691 – A → C*	*4.960*
	121 A/P → D	*4.960*
c) Plata impozitului pe profit	*4411 – P → D*	*4.960*
	5121 - A → C	*4.960*

Formule contabile

691 *Cheltuieli cu impozitul pe profit*	=	**4411** *Impozit pe profit*	*4.960*
121 *Profit sau pierdere*	=	**691** *Cheltuieli cu impozitul pe profit*	*4.960*
4411 *Impozit pe profit*	=	**5121** *Conturi la bănci în lei*	*4.960*

Menţiune: Plata impozitului pe profit se face de obicei trimestrial. Din considerente didactice (legătura dintre operaţii) plata s-a făcut lunar.

Operaţia 3. *31.01.N. Calcul Profit net. Document: Situaţie de calcul.*

Profit net (PN) = Profit brut (PB) – Impozit pe profit (Ip) = 30.000 – 4.960 = =25.040 lei (SfC 121Profit sau pierdere, la data de 31.03.N).

De rezolvat: *Efectuaţi înregistrările în conturi la sfârşitul lunii ianuarie şi analizaţi datele obţinute.*

Menţiune: *Agentul economic „MARA" SRL înregistrează lunar, operaţiile privind închiderea conturilor de cheltuieli şi venituri, stabileşte rezultatul, înregistrează obligaţia faţă de bugetul statului pentru impozitul pe profit iar trimestrial, plata datoriei pentru impozitul pe profit.*

b. Rezultatul exerciţiului la sfârşitul anului

La sfârşitul anului, agentul economic„MARA" SRL dispune de următoarele date din conturi:

- *Capital subscris vărsat 13.500*
- *Cheltuieli totale 483.880, din care: Cheltuieli nedeductibile fiscal 48.000 (din care: amenzi 1.000 lei, cheltuieli cu impozitul pe profit înregistrate anterior 47.000 lei)*
- *Venituri totale 735.680*

Operaţii de efectuat la sfârşitul anului:

1. *Închiderea conturilor de cheltuieli şi venituri*
2. *Stabilirea Rezultatului brut*
3. *Calculează şi înregistrează Rezervele legale*
4. *Calculează şi înregistrază Impozitul pe profit*
5. *Stabilirea Rezultatului net*

Efectuarea operaţiilor:

Operaţia 1. *31.12.N. Închiderea conturilor de cheltuieli şi venituri (global, pe total).Document: Situaţie de calcul.*

Formule contabile generale

121 *Profit sau pierdere*	=	***Clasa 6*** *Cheltuieli*	*483.880*
Clasa 7 *Venituri*	=	***121*** *Profit sau pierdere*	*735.680*

Menţiune: Închiderea conturilor de cheltuieli şi venituri se face în fiecare lună, cu specificarea în formulele contabile a conturilor sintetice de gradul I sau de gradul II aferente (vezi exemplu de la Aplicaţia anterioară, nr.19). Din considerente didactice (simplificarea calculelor), cheltuielile şi veniturile s-au înregistrat pe total prin cumulare de la începutul până la sfârşitul anului şi s-au întocmit două formule contabile generale, cumulative.

Operaţia 2. *31.12.N. Rezultatul brut (RB)= Venituri totale (VT) – Cheltuieli totale (CT) = 735.680 – 483.880 = 251.800 lei = Soldul preliminar creditor (SpC) al contului 121 Profit sau pierdere.*

Operaţia 3. *31.12.N. Înregistrare Rezerve legale. Document: Situaţie de calcul.*

Calcul: Rezerve legale = Profit brut (PB) x 5 % = 251.800 x 5 % = 12.590 lei

sau Rezerve legale = Capital social x 20 % = 13.500 x 20 % = 2.700 lei

Se alege valoarea de 2.700 lei.

Analiza contabilă:	*129 + A → D*	*1.400*	*1061 + P → C*	*2.700*

Formula contabilă

129 Repartizarea profitului	=	***1061*** *Rezerve legale*	*2.700*

Operaţia 4. *31.12.N. Înregistrarea impozitului pe profit datorat, calculat cumulat la sfârşitul anului. Documente: Situaţie calcul, Declaraţii fiscale.*

Calcul: Impozit pe profit (IP) = Rezultat fiscal (Rf) x cota

Rezultat fiscal (Rf) = Rezultat brut (RB) + Cheltuieli nedeductibile fiscal (CN) – - Rezerve legale (Df)= 251.800 + 48.000 – 2.700 = 297.100 lei

Impozit pe profit (Ip) = Rezultat fiscal (Rf) x cota = 297.100 x 16 % = 47.536 lei

Analiza contabilă:	*691 + A → D*	*47.536*	*4411 + P → C*	*47.536*

Formula contabilă

691 *Cheltuieli cu impozitul pe profit*	=	***4411*** *Impozit pe profit*	*47.536*

Închiderea contului 691 Cheltuieli cu impozitul pe profit.

Analiza contabilă:	*121 A/P → D*	*47.536*	*691 - A → C*	*47.536*

Formula contabilă

121 *Profit sau pierdere*	=	***691*** *Cheltuieli cu impozitul pe profit*	*47.536*

Menţiune: Calculul şi plata impozitului pe profit se stabileşte cumulat în tot cursul anului. La sfârşitul fiecărui trimestru se stabileşte impozitul datorat cumulat la momentul respectiv din care se scade impozitul plătit cumulat si se determină diferenţa datorată. Din considerente didactice (simplificarea calculelor), impozitul pe profit s-a stabilit cumulat pe total la sfârşitul anului. Problematica impozitului pe profit va fi studiată la Cap.5 Terţi.

Operaţia 5. *31.12.N. Profit net (PN) = Profit brut (PB) – Impozit pe profit (Ip) = = 251.800 – 47.536 = 204.264 lei = Soldul final creditor (SfC) al contului 121 Profit sau pierdere, la data de 31.12.N.*

La sfârşitul anului, situaţia selectivă în conturi se prezintă astfel:

D(-) **121 Profit sau pierdere** (+)C

Cheltuielieli totale (cls.6)	483.880	Venituri totale (cls.7)	735.680
		SpC (profit brut)	251.800
Cheltuieli cu impozit pe profit (691)	47.536		
		SfC (profit net)	204.264

D(+) **129 Repartizarea profitului** (-)C

Rezerve legale (1061)	2.700		
SfC	2.700		

D(-) **1061 Rezerve legale** (+)C

		Constituire rezerve legale (691)	2.700
		SfC	2.700

Menţiune: Soldurile finale ale conturilor la 31.12.N se vor prelua ca şi Solduri iniţiale la începutul exerciţiului N+1 (01.01.N+1). Documente: Diverse documente justificative, Cartea Mare, Balanţa de verificare.

c. Rezultatul la începutul exerciţiului N+1

Agentul economic „MARA" SRL deschide conturile aferentele rezultatului cu soldurile iniţiale la 01.01.N+1 pe baza soldurilor finale de la 31.12.N. Prezentăm selectiv operaţii privind conturile 121 Profit sau pierdere, 129 Repartizarea profitului şi 1171 Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită. Documente: Balanţa de verificare, Notă de contabilitate.

Operaţia1. *03.01.N.Închiderea conturilor 121 Profit sau pierdere şi 129 Repartiza-zarea profitului, până la nivelul valoric al Rezervelor legale constituite în exerc.N.*

Analiza contabilă: *129 - A → C 2.700 121 A/P → D 2.700*

Formula contabilă

121 *Profit sau pierdere*	=	**129** *Repartizarea profitului*	*2.700*

Remarcă: Situaţia în contul 129 Repartizarea profitului este: SiD 2.700 – RC 2.700. În acest moment contul 129 se soldează. Situaţia în contul 121 Profit sau pierdere este: SiC 204.264 – RD 2.700 = SfC 201.564 lei. Suma rămasă (profit net rămas după scăderea rezervei legale) de 201.564 lei se va trece pe rezultatul reportat.

Operaţia 2. *03.01.N. În continuarea operaţiei nr.5, la începutul exerciţiului N+1 agentul economic „MARA" SRL procedează la închiderea contului 121 Profit sau pierdere prin contul 1171 Rezultatul reportat privind profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită, cu profitul net rămas. Profitul net rămas = Profit net – Distribuiri pentru Rezerve legale = 204.264 – 2.700 = 201.564 lei.*

Analiza contabilă: *121 A/P → D 201.564 1171 A/P → C 201.564*

Formula contabilă

121 *Profit sau pierdere*	=	**1171** *Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită*	*201.564*

Remarcă 1: Situaţia în contul 121 Profit sau pierdere este: SiC 204.264 – RD 204.264. În acest moment contul 121 Profit sau pierdere se soldează. Remarcă 2. Din cumularea operaţiei 1 şi 2, se mai poate folosi formula compusă:

121	=	*%*	*204.264*
		129	*2.700*
		1171	*201.564*

Operaţia 3. *30.01.N. Conform hotărârii AGA, se decide constituirea rezervelor statutare în proporţie de 4 % şi constituirea de alte rezerve în proporţie de 2 %. Constituirea rezervelor se face din profitul reportat, care este profitul net rămas.*

Rezerve statutare = Profit net rămas x 4 % = 201564 x 4 % = 8.063
Alte rezerve = Profit net rămas x 2 % = 201.564 x 2 % = 4.031

Analiza contabilă: *1171 A/P → D 12.094 1063 + P → C 8.063*
1068 + P → C 4.031

Formula contabilă

1171 *Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită*	=	*%*	*12.094*
		1063 *Rezerve statutare sau contractuale*	*8.063*
		1068 *Alte rezerve*	*4.031*

Operaţia 4. *30.01.N. Conform hotărârii AGA, se decide ca o parte din profitul reportat în sumă de 3.000 lei să fie distribuit pentru majorarea capitalului social.*

Analiza contabilă: *1171 A/P → D 3.000 1012 + P → C 3.000*

Formula contabilă

1171 *Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită*	=	***1012*** *Capital subscris vărsat*	*3.000*

De rezolvat: *Preluaţi Soldurile iniţiale aferente exerciţiului N+1. Efectuaţi apoi înregistrările aferente operaţiilor de la 5 la 8 din cadrul Aplicaţiei 19, cu stabilirea elementelor: Solduri iniţiale, Rulaje, Solduri finale. Interpretaţi datele obţinute.*

APLICAŢIA 20. Cazul al II-lea. Înregistrarea de pierdere

Operaţia 1. *31.12.N. Agentul economic „TISA” SRL obţine la sfârşitul exerciţiului venituri în sumă de 285.450 lei şi înregistrează cheltuieli în valoare de 342.850 lei. În acest caz contul 121 Profit sau pierdere va avea următoarea structură:*

Exerciţiul N:

D(-) **121 Profit sau pierdere** (+)C

Cheltuielieli totale (cls.6)	342.850	Venituri totale (cls.7)	285.450
SpD (pierdere)	57.400		

Operaţia 2. *03.01.* ***Exerciţiul N+1****. Trecerea pierderii curente pe rezultatul reportat, sub formă de pierdere neacoperită. Document: Notă de contabilitate.*

Analiza contabilă: *121 A/P → C 57.400 1171 A/P → D 57.400*

Formula contabilă

1171 *Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită*	=	***121*** *Profit sau pierdere*	*57.400*

Operaţia 3. *31.01.****Exerciţiul N+1.*** *Ulterior se decide acoperirea din alte rezerve a unei părţi din pierdere, la nivelul sumei de 4.500. Document: Hotărârea AGA.*
Se dă: SiC 1068 4.500 lei (selectiv)

Analiza contabilă: *1068 - P → D 17.600 1171 A/P → C 17.600*

Formula contabilă

1068 *Alte rezerve*	=	***1171*** *Rezultat reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperita*	*4.500*

De rezolvat: *Efectuaţi înregistrările în conturile aferente operaţiei 1, 2 şi 3. din cadrul Aplicaţiei 20. Interpretaţi datele obţinute.*

APLICAŢIA 21. **Calcularea capitalurilor proprii la o societate pe acţiuni**

Capitalurile proprii de care dispune o entitate se calculează prin *însumarea algebrică* (cu semnul plus sau minus) a structurilor componente, aşa cum apare în Bilanţ *(vezi fig.2.2. Calcul capitaluri proprii).*

***Enunţ**: Societatea „Alfa" SA dispune la sfârşitul exerciţiului N de următoarele elemente patrimoniale privind capitalurile proprii ale entităţii: Capital social 130.000 lei, Prime de capital 29.000 lei, Rezerve din reevaluare pozitive 14.000 lei, Rezerve legale 18.000 lei, Rezerve statutare 3.000 lei, Alte rezerve 1.000 lei, Acţiuni proprii 16.000 lei, Câştiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii 4.000 lei, Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii 3.000 lei, Rezultatul exerciţiului curent sub formă de profit 370.000 lei, Repartizarea profitului 18.000 lei, Rezultatul reportat din exerciţiile precedente sub formă de profit nerepartizat 68.000 lei.Document:Situaţie de calcul*

***Se cere**: Calculaţi totalul capitalurilor proprii ale entităţii, prin determinarea elementelor patrimoniale de structură cu sumele aferente.*

***Rezolvare**: Tabel centralizator Societatea comercială „Alfa" SA (fig.2.13)*

Tabel centralizator calcul capitaluri proprii la SC „Alfa"SA

Nr. crt.	*Denumirea structurii patrimoniale*	*+/-*	*Sume*
1	*Capital social*	+	*130.000*
2	*Prime de capital*	+	*29.000*
3	*Rezerve din reevaluare*	+	*14.000*
4	*Rezerve legale*	+	*18.000*
5	*Rezerve statutare*	+	*3.000*
6	*Alte rezerve*	+	*1.000*
7	*Acţiuni proprii*	-	*16.000*
8	*Câştiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii*	+	*4.000*
9	*Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii*	-	*3.000*
10	*Rezultatul exerciţiului (profit)*	+	*370.000*
11	*Repartizarea profitului*	-	*18.000*
12	*Rezultatul reportat (profit nerepartizat)*	+	*68.000*
TOTAL CAPITALURI PROPRII			*600.000*

Fig.2.13. Tabel centralizator capitaluri proprii la SC „Alfa" SA

APLICAŢIA 22. **Calcularea capitalurilor proprii la o societate cu răspundere limitată.**

***Enunţ**: Societatea „Beta" SRL dispune la sfârşitul exerciţiului N de următoarele elemente patrimoniale privind capitalurile proprii ale entităţii: Capital social 400 lei, Rezerve legale 80 lei, Rezultatul exerciţiului curent sub formă de profit 60.000 lei, Repartizarea profitului 80 lei, Rezultatul reportat din exerciţiile precedente sub formă de pierdere neacoperită 2.300 lei. Document: Situaţie de calcul.*

***Se cere**: Calculaţi totalul capitalurilor proprii ale entităţii, prin determinarea elementelor patrimoniale de structură cu sumele aferente.*
***Rezolvare**: Tabel centralizator Societatea comercială „Beta ” SRL (fig.2.14)*

Tabel centralizator calcul capitaluri proprii la SC** „Beta” **SRL

Nr. crt.	Denumirea elementului patrimonial	+/-	Sume
1	Capital social	+	400
2	Rezerve legale	+	80
3	Rezultatul exerciţiului (profit)	+	60.000
4	Repartizarea profitului	-	80
5	Rezultatul reportat (pierdere neacoperită)	-	2.300
TOTAL CAPITALURI PROPRII			58.100

Fig.2.14. Tabel centralizator capitaluri proprii la SC „Beta” SRL

2.4. ALTE OPERAŢII DE CAPITAL

Alte operaţii de capital de referă la operaţii privind *provizioanele* şi operaţii privind *împrumuturile şi datoriile asimilate pe termen lung*. Provizioanele, împrumuturile şi datoriile pe termen lung nu fac parte din capitalurile proprii dar se asimilează capitalurilor permanente pentru că asigură finanţarea pe o perioadă mai mare de un an.

2.4.1. CONTABILITATEA PROVIZIOANELOR

Noţiuni teoretice Conceptual, în virtutea principiului prudenţei, contabilitatea trebuie să evite riscul transferării în viitor a incertitudinilor perioadei curente. De aceea provizioanele *constituie rezerve (provizii)* create în scopul acoperirii unor pierderi cauzate de riscuri şi incertitudine în activitatea întreprinderii. Ele se constituie pentru evenimente probabile, posibile şi incerte (se pun deoparte).

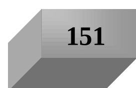
Provizioanele sunt sume reţinute din profit în scopul de a acoperi *pierderi potenţiale* (litigii, amenzi, penalităţi, despăgubiri, daune) sau cheltuieli *previzibile* în exerciţiile viitoare (pentru activitatea de service în perioada de garanţie, pentru restructurarea întreprinderii), precum şi provizioane pentru *pensii*, *plăţi masive de impozite*. Aceste provizioane sunt *constituite la sfârşitul exerciţiului*, în scopul de a acoperi riscuri şi cheltuieli fără posibilitatea afectării unui element de activ. Ele reprezintă o categorie de resurse intermediare între datorii şi capitaluri proprii.

Provizioanele reprezintă o datorie cu exigibilitate sau valoare incertă.

Conturi specifice

151 **Provizioane** (P)
1511 *Provizioane pentru litigii* (P)
1512 *Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor* (P)
1513 *Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale şi alte acţiuni similare legate de acestea* (P)

1514 Provizioane pentru restructurare (P)
1515 Provizioane pentru pensii şi obligaţii similare (P)
1516 Provizioane pentru impozite (P)
1518 Alte provizioane (P)



Contul 151 Provizioane *(P)* înregistrează operaţiile de formare şi utilizare a provizioanelor. *Se creditează* cu operaţiile privind constituirea şi majorarea provizioanelor în corespondenţă cu conturile de cheltuieli specifice. *Se debitează* cu diminuările şi anulările de provizioane în corespondenţă cu conturile de venituri specifice. *Soldul final creditor* arată provizioanele existente la sfârşitul perioadei. Contul de gradul I 151 Provizioane *se dezvoltă* în conturi de gradul II pe categorii de provizioanne.

Formulele generale de contabilizare a provizioanelor sunt:

a) constituire, majorare

D		C
Cheltuieli	**=**	**Provizioane**

b) diminuare, anulare

D		C
Provizioane	**=**	**Cheltuieli**

***Remarcă:** În momentul înregistrării provizioanelor pe cheltuieli se măresc „artificial" nivelul cheltuielilor şi implicit scade profitul şi impozitul pe profit datorat bugetului. În momentul înregistrării diminuării sau anulării provizioanelor cresc „artificial" veniturile şi implicit profitul şi impozitul pe profit. De aceea provizioanele au implicaţii fiscale de tip „impozite amânate". După o perioadă de timp, (constituire-anulare) efectul asupra contului 121 Profit şi pierdere este zero. Contabilizarea provizioanelor se face în temeiul unor norme legislative specifice.*

APLICAŢIA 23. Operaţii privind provizioanele

Agentul economic „SOMEŞ" SA cu obiect de activitate producerea de aparate electrocasnice, constituie provizioane pentru garanţii acordate în perioada de service la nivelul de 35.000 lei. După expirarea perioadei de garanţie provizionul constituit anterior se anulează. Document: Situaţie de calcul.

***Operaţia 1**. 01.03.N. Constituirea provizionului la începutul perioadei de garanţie.*

Analiza contabilă: *1512 + P → C 35.000 6812 + A → D 35.000*

Formula contabilă

***6812** Cheltuieli de exploatare privind provizioanele*	=	***1512** Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor*	*35.000*

***Operaţia 2**. 31.03.N. Închiderea contului de cheltuieli.*

Analiza contabilă: *6812 - A → C 35.000 121 A/P → D 35.000*

Formula contabilă

***121** Profit sau pierdere*	=	***6812** Cheltuieli de exploatare privind provizioanele*	*35.000*

Menţiune: Cheltuielile efectuate cu remedierea defecţiunilor din vina furnizorului se contabilizează eşalonat, separat în conturi specifice de materiale, salarii etc. şi implicit în conturile cheltuielilor de exploatare aferente. În paralel, după expirarea

perioadei de garanţie se anulează provizionul constituit anterior cu trecerea pe venituri. Această operaţie compensează afectarea anterioară a rezultatului determinată de înregistrarea cheltuielilor cu provizioanele.

Operaţia 3.*05.03.N+1. Anularea provizioanelor după expirarea perioadei de garanţie*

Analiza contabilă: *1512 - P → D 35.000 7812 + P → C 35.000*

Formula contabilă

1512 *Provizioane pentru garanţii*	=	***7812*** *Venituri din provizioane acordate clienţilor*	*35.000*

Operaţia 4. *31.03.N+1. Închiderea contului de venituri.*

Analiza contabilă: *7812 - P → D 35.000 121 A/P → C 35.000*

Formula contabilă

7812 *Venituri din provizioane*	=	***121*** *Profit sau pierdere*	*35.000*

De rezolvat: *Efectuaţi înregistrările în conturi şi interpretaţi implicaţiile operaţiilor asupra contului 121 Profit sau pierdere.*

2.4.2. CONTABILITATEA IMPRUMUTURILOR ŞI DATORIILOR ASIMILATE

Noţiuni teoretice Pentru acoperirea temporară a resurselor financiare, entitatea poate apela la împrumuturi concretizate în datorii financiare. După natura lor, datoriile financiare pe termen lung se împart în *împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni şi credite bancare pe terme lung (fig.2.15):*

Datorii financiare	**a. împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni** **b. credite bancare pe termen lung**

Fig. 2.15. Clasificarea datoriilor financiare

a. Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni. *Obligaţiunile* sunt hârtii de valoare care aduc deţinătorului pentru suma dată cu împrumut, venituri sub formă de dobânzi. Agenţii economici pot obţine asemenea împrumuturi prin intermediul bursei de valori. Împrumuturile din emisiunea de obligaţiuni sunt denumite şi *împrumuturi obligatare*, pe termen lung şi sunt contractate numai de societăţile pe acţiuni (societăţile de capitaluri). Aceste împrumuturi sunt divizate în fracţiuni de mărimi egale pentru care se editează titluri (hârtii speciale de valoare), numite *obligaţiuni*. Împrumuturile din emisiunea de obligaţiuni sunt purtătoare de dobândă, care este o cheltuială pentru agentul economic. *Evaluarea* obligaţiunilor emise de către entitate se realizează la diferite valori, în funcţie de tipul obligaţiunii:

- *valoarea nominală* - cea înscrisă pe hârtia de valoare
- *preţul de emisiune* - preţul de emitere, negociabil la bursa de valori
- *preţul de rambursare* - valoarea de restituire a împrumutului care se obţine prin adăugarea la valoarea nominală a unei prime de rambursare.

Contabilizarea împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni se face în funcţie de felul obligaţiunilor: ordinare, cu primă, cu loterie, etc.

b. Credite bancare**.** Pentru acoperirea unor *necesităţi financiare temporare*, agentul economic poate solicita băncilor credite pe o perioadă dată şi pentru care plăteşte *dobândă,* care este o cheltuială pentru agentul economic. Dobânda mai este numită şi

„preţul creditului”. Creditele se restituie *la scadenţă*. În funcţie de perioada pentru care sunt acordate, ele pot fi pe *termen scurt sau lung*. Creditele pe termen scurt (sub un an) se înregistrează în categoria conturilor de trezorerie iar creditele pe termen lung (peste un an) se înregistrează în categoria conturilor de capital. Creditele nerambursate la termen se includ în categoria *creditelor nerambursate* la scadenţă, la care se aplică o dobândă majorată. Creditele se pot acorda în *lei* sau în *valută.*

Conturi specifice

161 Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni (P)
162 Credite bancare pe termen lung (P)
168 Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate (P)

Conturile de datorii financiare implică folosirea a *două categorii de conturi*: a. conturi în care se evidenţiază *datoriile financiare* (conturile 161 şi 162) şi b. conturi în care se evidenţiază *dobânda* aferentă datoriilor (contul 168).

161
162

Conturile 161 Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni (P) şi 162 Credite bancare pe termen lung (P) înregistrează datoriile financiare privind lansarea de obligaţiuni sau datoriile din creditele primite de la bănci pe termen lung. Se dezvoltă pe conturi specifice de gradul II în funcţie de natura datoriei financiare *(vezi Plan general de conturi -anexă manual). Se creditează* cu primirea resurselor financiare acordate şi *se debitează* cu restituirea eşalonată a datoriilor. *Soldul final creditor* arată valoarea datoriilor nerambursate. Înregistrarea datoriei financiare se face odată cu primirea banilor în contul bancar. Restituirea datoriei financiare se face eşalonat din contul bancar.

168

Contul 168 Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate (P) înregistrează datoriile privind dobânzile calculate asupra datoriilor financiare. Se dezvoltă pe conturi specifice de gradul II în funcţie de natura datoriei financiare *(vezi Plan general de conturi- anexă manual). Se creditează* cu valoarea dobânzii de plătit în corespondenţă cu conturile de cheltuieli şi *se debitează* cu plata eşalonată a dobânzilor. *Soldul final creditor* arată dobânzi neplătite. Înregistrarea datoriei pentru dobânzile de plătit se evidenţiază cu trecerea datoriei aferente dobânzilor pe conturile de cheltuieli specifice. Plata datoriei pentru dobânzile de plătit se face din contul bancar.

APLICAŢIA 24. Operaţii privind datorii financiare

Agentul economic „CENT” SA instituie un împrumut obligatar prin emiterea a 4.000 de obligaţiuni ordinare pe care le vinde pe piaţa financiară diverşilor terţi, cu valoarea unitară de 15 lei bucata. Dobânda lunară stabilită la împrumtul obligatar este de 500 lei. De asemenea, societatea contractează un credit bancar pe termen de 5 ani în valoare de 78.000 lei. Dobânda lunară stabilită la creditul pe termen lung este de 600 lei. Documente: Contracte specifice, Extras de cont.
Pentru prima lună, se înregistrează contabilizarea operaţiilor de primire a împrumuturilor obligatare şi a creditelor bancare pe termen lung, de restituire eşalonată a datoriilor din împrumuturi şi credite , de înregistrare a obligaţiei de plată a dobânzilor şi plata dobânzilor. Operaţiile înregistrate sunt:

Operaţia 1*. 01.07.N. Emisiunea de obligaţiuni şi înregistrarea creanţei faţă de terţii debitori în vederea încasării sumei.*

Analiza contabilă: *461 + A → D 60.000 (4.000 x 15)*
1618 + P → C 60.000 (4.000 x 15)

Formula contabilă

461 *Debitori diverşi*	=	***1618*** *Alte împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni*	*60.000*

Operaţia 2*. 01.07.N. Înregistrarea dobânzii lunare de plătit aferentă împrumutului obligatar.*

Analiza contabilă: *1681 + P → C 500 666 + A → D 500*

Formula contabilă

666 *Cheltuieli privind dobânzile*	=	***1681*** *Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni*	*500*

Operaţia 3*. 01.07.N. Primirea creditului bancar pe termen lung în contul curent.*

Analiza contabilă: *5121 + A → D 78.000 1621 + P → C 78.000*

Formula contabilă

5121 *Conturi la bănci în lei*	=	***1621*** *Credite bancare pe termen lung*	*78.000*

Operaţia 4*. 01.07.N. Înregistrarea obligaţiei pentru dobânda lunară de plătit aferentă creditului pe terme lung.*

Analiza contabilă: *1682 + P → C 600 666 + A → D 600*

Formula contabilă

666 *Cheltuieli privind dobânzile*	=	***1682*** *Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung*	*600*

Operaţia 5*. 31.07.N Înregistrarea în prima lună a restituirii ratei de credit bancar 1.300 lei (78.000:5 ani:12 luni= 1300 lei/lună) şi plata dobânzilor aferente datoriilor financiare 1.100 (500 lei + 600 lei).*

Analiza contabilă: *1621 - P → D 1.300 1682 - P → D 600*
1681 - P → D 500 5121 - A → C 2.400

Formula contabilă

%	=	***5121*** *Conturi la bănci în lei*	*2.400*
1621 *Credite bancare pe termen lung*			*1.300*
1681 *Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni*			*500*
1682 *Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung*			*600*

Operaţia 6. *31.07.N Închiderea contului de cheltuieli.*

Analiza contabilă: *666 - A → C 1.100 (500 + 600) 121 A/P → D 1.100*

Formula contabilă

121 *Profit sau pierdere*	=	***666*** *Cheltuieli privind dobânzile*	*1.100*

De rezolvat: *Efectuaţi operaţia de închidere a contului de cheltuieli. Înregistraţi apoi operaţiile în conturile aferente Aplicaţiei 24 şi interpretaţi datele obţinute.*



Rezumat

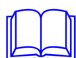
Clasa 1 de conturi „Capital şi rezerve" cuprinde următoarele structuri: capital social, prime de capital, rezerve, acţiuni proprii, rezultatul exerciţiului, rezultat reportat, provizioane, împrumuturi şi datorii asimilate. În cadrul acestei clase de conturi se disting două categorii de structuri patrimoniale: capitaluri

proprii şi alte operaţii de capital. Capitalurile proprii se împart în capitaluri nominalizate şi capitaluri nenominalizate. Capitalurile nominalizate se referă la capitalul social iar în categoria capitalurilor nenominalizate se integrează: prime de capital, rezerve din reevaluare, rezerve, acţiuni proprii, rezultatul exerciţiului, rezultatul reportat. Alte operaţii de capital se referă la provizioane şi datorii financiare. Cea mai mare parte a conturilor sunt conturi de pasiv. Alături de acestea întâlnim conturi bifuncţionale şi unele conturi de activ. Principalele operaţii sunt constituirea structurilor de capital şi utilizarea lor.

Termeni cheie

- *capital social*
- *capital subscris*
- *capital subscris vărsat*
- *capital subscris nevărsat*
- *acţionari*
- *asociaţi*
- *prime de capital*
- *prime de emisiune*
- *prime de fuziune*
- *prime de aport*
- *rezerve din reevaluare*
- *rezerve legale*
- *rezerve statutare*
- *acţiuni proprii*
- *profit*
- *pierdere*
- *profit brut*
- *profit fiscal*
- *profit net*
- *impozit pe profit*
- *rezultat curent*
- *rezultat reportat*
- *profit nerepartizat*
- *pierdere neacoperită*
- *provizioane*
- *împrumut obligatar*
- *credite bancare*

De rezolvat*: Analizaţi definiţiile termenilor cheie. Poate veţi dori să adăugaţi unele însemnări. Aceasta este o ocazie să vă fixaţi cuvintele şi expresiile pe care le-aţi învăţat.*



Mic dicţionar

- **absorbţie** - procesul prin care o societate de mari dimensiuni încorporează o societate mai mică
- **capitalizare** - transformarea profiturilor acumulate şi a rezervelor în capital
- **contabilizare** - acţiunea de a prelucra informaţiile care rezultă din derularea evenimentelor şi tranzacţiilor economice, prin metode şi procedee specifice
- **conversie** - schimbul de obligaţiuni convertibile în acţiuni
- **fuziune** - reunirea a două sau mai multe societăţi pentru o forma o nouă societate
- **scadenţă** - data restituirii unei datorii

2.5. LABORATOR TEHNOLOGIC – Capitaluri

Agentul economic „SIGMA” SA prezintă la începutul exerciţiului următoarele solduri iniţiale (selectiv):

SiD	*121*	*10.000*	*SiD*	*5121*	*120.000*	*SiC*	*1171*	*30.000*
SiD	*4118*	*10.000*	*SiC*	*1012*	*110.000*			

În cursul lunii ***ianuarie*** *exercițiul N au loc următoarele evenimente şi tranzacții economice:*

Operaţia 1. *03.01.N. se închide contul 121 Profit sau pierdere cu soldul iniţial provenit din anul N -1, prin contul 1171 Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită. Document: Notă de contabilitate nr.1.*

Operaţia 2. *06.01.N. Se majorează capitalul social prin emisiunea de acţiuni. Se emit 20.000 de acţiuni la valoarea de emisiune 1,30 lei. Valoarea nominală unitară a unei acţiuni este de 1 leu. Rezultă Prima de emisiune= 20.000 x 0,30 lei = 6.000 lei. Încasarea vărsămintelor efectuate de acţionari se face prin bancă. Documente: Prospect de emisiune, Extras de cont nr. 7/06.01.N.*

Operaţia 3. *10.01.N. Se constituie pe seama profitului reportat din exerciţiul N -1, rezerve statutare 15.000 şi alte rezerve 5.000. Document: Proces verbal AGA.*

Operaţia 4. *11.01.N. Se utilizează primele de emisiune pentru constituirea altor rezerve. Document: Proces-verbal hotărârea AGA.*

Operaţia 5. *12.01.N. Se răscumpără 10.000 prin bancă acţiuni proprii la preţul unitar de răscumpărare 0,70 lei. Document: Extras de cont nr.8/12.01.N,*

Operaţia 6. *12.01.N. Scopul răscumpărării acţiunilor proprii este anularea unei părţi din capitalul social. Valoarea nominală unitară pe acţiune este 1 leu. Din tranzacţie rezultă un câştig 10.000 acţiuni x 0.30 lei = 3.000 lei. Documente: Hotărârea AGA.*

Operaţia 7. *13.01.N. Se înregistrează constituirea unui provizion pentru litigiu cu un client rău platnic, la nivelul de 8.000 lei. Documente: Hotărârea judecătorească nr. 1815/13.01.N.*

Operaţia 8. *14.01.N. Se încasează la bancă suma de 60.000 lei, reprezentând primirea unui credit bancar pe termen de 4 ani. Dobânda lunară de plătit s-a stabilit la nivelul sumei de 400 lei. Document: Extras de cont nr. 8/14.01.N,*

Operaţia 9. *31.01.N. Se restituie la bancă prima rată de credit (60.000 : 4 ani : 12 luni = 1.250 lei/lună) şi dobânda lunară aferentă. Documente: Extras de cont nr. 9/31.01.N, Ordin de plată nr. 1/31.01.N.*

Operaţia 10. *31.01.N. Se achiziţionează 5.000 de acţiuni proprii la preţ unitar de răscumpărare 0,80 lei, în scopul deţinerii pe termen lung. Plata se face prin contul bancar. Documente: Hotărârea AGA, Extras de cont nr.10/31.01.N,*

Operaţia 11. *31.01.N. Se închid conturile de cheltuieli. Document: Situaţie calcul.*

Efectuaţi:

a) Întocmirea Registrului - jurnal (fig. 2.16)

b) Înregistrarea în conturi (Cartea Mare)

c) Întocmirea Balanţei de verificare cu 4 serii de egalităţi (fig. 2.17)

d) Calculaţi suma capitalurilor proprii la SC Sigma SA

Rezolvare: a)

SC Sigma SA **REGISTRUL JURNAL** pe luna ianuarie N

Nr. op.	Data ex.N.	Document	Explicația	Formule contabile	Sume D	Sume C
1	03.01.	Notă cont. nr.1/03.01.	Închiderea contului 121 Profit sau pierdere	1171 = 121	10.000	10.000
2	06.01	Prospect emisiune	Majorare de capital prin emisiune de acțiuni	456 = % 1011 1041	26.000	 20.000 6.000
		Extras cont nr. 7/06.01.	Încasarea vărsămintelor de la acționari	5121 = 456	26.000	26.000
			Transfer de capital	1011 = 1012	20.000	20.000
3	10.01	Proces verbal AGA	Constituire rezerve din profitul reportat	1171 = % 1063 1068	15.000	 12.000 3.000
4	11.01	Proces verbal AGA	Utilizarea primelor de emisiune pentru cons-tituirea de alte rezerve	1041 = 1068	6.000	6.000
5	12.01	Extras cont nr.8/12.01.	Răscumpărare acțiuni proprii	1091 = 5121	7.000	7.000
6	12.01.	Proces verbal AGA	Anulare acțiuni proprii și capital	1012 = % 1091 141	10.000	 7.000 3.000
7	13.01.	Hot. judec. 1815/13.01.	Constituire provizioane pentru litigii	6812 = 1511	8.000	8.000
8	14.01	Extras cont 8/14.01, Situație calcul	Primire credit pe termen lung și înregistrare oblig. dobândă	5121 = 1621 666 = 1682	60.000 400	60.000 400
9	31.01	Extras cont 9/ 31.01; Ordin plată 1/31.01	Restituire rată credit și plată dobândă lunară	% = 5121 1621 1682	 1.250 400	1.650
10	31.01	Extras cont 10/31.01.	Achiziție acțiuni proprii termen lung	1092 = 5121	4.000	4.000
11	31.01	Situație calcul	Decontarea cheltuielilor asupra rezultatului	121 = % 666 6812	8.400	 400 8.000
			TOTAL		**202.450**	**202.450**

Fig. 2.16. Registrul - jurnal pe luna ianuarie N la SC „Sigma” SA

b) **CARTEA MARE**

D(-)	1011		(+)C
2)1012	20.000	2)456	20.000
RD	20.000	RC	20.000
TSD	20.000	TSC	20.000

D(-)	1012		(+)C
		SiC	110.000
6)div.	10.000	2)1011	20.000
RD	10.000	RC	20.000
TSD	10.000	TSC	130.000
		SfC	120.000

D(-)	1041		(+)C
4)1068	6.000	2)5121	6.000
RD	6.000	RC	6.000
TSD	6.000	TSC	6.000

D(-)	1063		(+)C
		3)1171	12.000
RD	-	RC	12.000
TSD	-	TSC	12.000
		SfC	12.000

.

D(-)	1068		(+)C
		3)1171	3.000
		4)1041	6.000
RD	-	RC	9.000
TSD	-	TSC	9.000
		SfC	9.000

D(+)	1091		(-)C
5)5121	7.000	6)1012	7.000
RD	7.000	RC	7.000
TSD	7.000	TSC	7.000

.

D(+)	1092		(-)C
10)5121	4.000		
RD	4.000	RC	-
TSD	4.000	TSC	-
SfD	4.000		

D(±)	1171		(±)C
		SiC	30.000
1)121	10.000		
3)div	15.000		
RD	25.000	RC	-
TSD	25.000	TSC	30.000
		SfC	5.000

.

D(-)	121		(+)C
SiD	10.000		
11)div	8.400	1)1171	10.000
RD	8.400	RC	10.000
TSD	18.400	TSC	10.000
SfD	8.400		

D(-)	141		(+)C
		6)1012	3.000
RD	-	RC	3.000
TSD	-	TSC	3.000
		SfC	3.000

.

D(-)	1511		(+)C
		7)6812	8.000
RD	-	RC	8.000
TSD	-	TSC	8.000
		SfC	8.000

D(-)	1621		(+)C
9)5121	1.250	8)5121	60.000
RD	1.250	RC	60.000
TSD	1.250	TSC	60.000
		SfC	58.750

D(-)		**1682**	(+)C
9)5121	400	8)666	400
RD	400	RC	400
TSD	400	TSC	400

D(+)		**4118**	(-)C
SiD	10.000		
RD	-	RC	-
TSD	10.000	TSC	-
SfD	10.000		

.D(±)		**456**	(±)C
2)div.	26.000	2)5121	26.000
RD	26.000	RC	26.000
TSD	26.000	TSC	26.000

D(+)		**5121**	(-)C
SiD	120.000		
2)456	26.000	5)1091	7.000
8)1621	60.000	9)div.	1.650
		10)1092	4.000
RD	86.000	RC	12.650
TSD	206.000	TSC	12.650
SfD	193.350		

D(+)		**666**	(-)C
8)1682	400	11)121	400
RD	400	RC	400
TSD	400	TSC	400

D(+)		**6812**	(-)C
7)1511	8.000	11)121	8.000
RD	8.000	RC	8.000
TSD	8.000	TSC	8.000

c) SC Sigma SA **Balanţă de verificare sintetică** la 31.01.N

Nr. crt.	Simbol conturi	Solduri iniţiale		Rulaje		Total sume		Solduri finale	
		D	C	D	C	D	C	D	C
1	1011	-	-	20.000	20.000	20.000	20.000	-	-
2	1012	-	110.000	10.000	20.000	10.000	130.000	-	120.000
3	1041	-	-	6.000	6.000	6.000	6.000	-	-
4	1063	-	-	-	12.000	-	12.000	-	12.000
5	1068	-	-	-	9.000	-	9.000	-	9.000
6	1091	-	-	7.000	7.000	7.000	7.000	-	-
7	1092	-	-	4.000	-	4.000	-	4.000	-
8	1171	-	30.000	25.000	-	25.000	30.000	-	5.000
9	121	10.000	-	8.400	10.000	18.400	10.000	8.400	-
10	141	-	-	-	3.000	-	3.000	-	3.000
11	1511	-	-	-	8.000	-	8.000	-	8.000
12	1621	-	-	1.250	60.000	1.250	60.000	-	58.750
13	1682	-	-	400	400	400	400	-	-
14	4118	10.000	-	-	-	10.000	-	10.000	-
15	456	-	-	26.000	26.000	26.000	26.000	-	-
16	5121	120.000	-	86.000	12.650	206.000	12.650	193.350	-
17	666	-	-	400	400	400	400	-	-
18	6812	-	-	8.000	8.000	8.000	8.000	-	-
	TOTAL	**140.000**	**140.000**	**202.450**	**202.450**	**342.450**	**342.450**	**215.750**	**215.750**

Fig. 2.17. Balanţa de verificare sintetică cu patru serii de egalităţi la 31.01.N.

Se evidenţiază *Corelaţia suplimentară:*
Total rulaje debitoare Bv = Total rulaje creditoare Bv = Total Registrul jurnal = 202.450

d) *Structura capitalurilor proprii la SC Sigma SA:*

(+) SfC 1012 Capital subscris vărsat 120.000
(+) SfC 1063 Rezerve statutare sau contractuale 12.000
(+) SfC 1068 Alte rezerve 9.000
(–) SfD 1092 Acţiuni proprii deţinute pe termen lung 4.000
(+) SfC 1171 Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită 5.000
(-) SfD 121 Profit sau pierdere 8.400
(+) SfC 141 Câştiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii 3.000
(=) TOTAL CAPITALURI PROPRII 136.600 lei

ALTERNATIV. Prelucrarea informaţiilor generate de contabilizarea evenimentelor şi tranzacţiilor dintr-o entitate se realizează cu ajutorul *programelor informatice* specifice (softuri specifice). *Regimul juridic* al documentelor elaborate în sistem informatic este reglementat prin norme legislative care stabilesc *reguli specifice obligatorii* atât în ceea ce privesc *programele informatice* pe baza cărora se întocmesc documentele cât şi *condiţiile de întocmire, editare şi arhivare* a lor*.

Criteriile minimale privind programele informatice utilizate in activitatea financiară şi contabilă*
A. Reguli stabilite la elaborarea şi adaptarea programelor informatice: • *să asigure documentaţia tehnică de utilizare a programelor informatice* • *posibilitatea de actualizare în funcţie de modificările legislative.* • *verificarea prin teste de control a programului informatic utilizat.* • *asigurarea protecţiei sistemului şi asigurarea confidenţialităţii.* • *soluţionarea eventualelor erori care pot să apară în funcţionarea sistemului informatic.* ***B. Criterii minimale a sistemelor informatice:*** • *să aisgure concordanţa între prelucrarea informatică şi prevederile actelor normative legislative din domeniul financiar-contabil* • *să asigure toate elementele constitutive ale înregistrărilor contabile astfel încât fiecare informaţie înregistrată în contabilitate să se regăsească în conţinutul unui document.* • *să asigure respectarea conţinutului de informaţii prevăzut pentru formulare.* • *să asigure listele operaţiunilor efectuate în contabilitate pe baza documentelor justificative, care să fie numerotate în ordine cronologică interzicându-se inserări, intercalări, precum şi orice eliminări sau intercalări ulterioare.* • *să asigure listări clare, inteligibile şi complete a informaţiilor contabile* • *să asigure reluarea în calcul a soldurilor conturilor obţinute anterior.* • *să nu permită inserări, modificări sau eliminări de date pentru o perioadă închisă.* • *să asigure confidenţialitatea şi protecţia informaţiilor prin parole, cod de identificare.* • *să asigure copii de siguranţă pentru programe şi informaţii* • *să asigure conservarea datelor pe o perioadă lungă de timp*

Fig.2.18 Criteriile minimale privind programele informatice utilizate în activitatea financiară şi contabilă, extras din Ordinul ministrului economiei şi finanţelor nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile.

Condiţiile în care se pot întocmi, edita şi arhiva electronic documentele financiar-contabile**
• *să asigure posibilitatea reconstituirii în orice moment a conţinutului documentelor financiar-contabile.* • *să existe un plan de securitate al sistemului informatic care să permită confidenţialitatea şi integritatea datelor, precum şi restaurarea informaţiilor în câtul unor situaţii imprevizibile.* • *să asigure înregistrarea datelor din documentele financiar-contabile în timp real, în alt sistem calcul, cu aceleaşi caracteristici, care să fie amplasat într-o altă locaţie.* • *să asigure listarea tuturor operaţiilor financiar-contabile solicitate de organele de control.*

***Fig.2.19. Condiţiile în care se pot întocmi, edita şi arhiva electronic documentele financiar-contabile, extras din OMEF nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile.*

Realizarea programelor informatice trebuie să urmeze procesele economice şi documentele de evidenţiere a operaţiilor economico-financiare aferente. Programele informatice din domeniul financiar-contabil sunt diverse în funcţie de specificul activităţii firmelor şi de concepţia autorilor care le elaborează. Indiferent de tipul programului, *fluxul informaţiilor contabile* parcurge următorul traseu principal:

Documente justificative → Registrul jurnal → Inregistrarea in conturi (Cartea Mare) → Balanţa de verificare → Situaţii financiare anuale

Exemplificăm structurile principale ale programului de contabilitate „Balans". Datele preluate din baza de date cuprinse în documentele de evidenţă vor fi introduse în secvenţele programului. Primul nivel îl reprezintă *grupul standard de meniuri:*

CONTABIL	SITUAŢII	SPECIAL	OPŢIUNI
I	II	III	IV

I. Grupul *CONTABIL* cuprinde: Planul de conturi, Denumirea entităţilor, Înregistrările contabile.
II. Grupul *SITUAŢII* cuprinde: Jurnale, Fişe de cont, Balanţe de verificare, Formulare diverse
III. Grupul *SPECIAL* cuprinde: Date privind furnizori şi clienţi, Preluări automate, Închiderea conturilor, Consultare arhivă, Alte date.
IV. Grupul *OPŢIUNI* cuprinde: Date privind editarea, hârtia, ecranul, număr de exemplare, precum şi alte date.

ALTERNATIV De rezolvat: *Introduceţi în programul de contabilitate ales, datele de intrare cuprinse în problema aplicativă „Laborator tehnologic – Capitaluri" şi elaboraţi în sistem informatic următoarele documente: Registrul-jurnal, Cartea Mare, Balanţa de verificare. Comparaţi informaţiile obţinute în cazul prelucrării informatice a datelor contabile cu cele obţinute în cazul prelucrării manuale.*



2.6. TESTE - Capitaluri

1. Interpretaţi noţiunea de capital, în sens general.

2. Scrieţi informaţia corectă care lipseşte din definiţia Capitalului propriu:
Capitalul propriu reprezintă dreptul ....(1)......... asupra ....(2)..........
unei entităţi, după deducerea tuturor ....(3) ....

3. Enumeraţi structurile capitalurilor proprii.

4. Analizaţi noţiunea de capital social.

5. Capitalul subscris este:
a. Capitalul constituit după înfiinţarea societăţii
b. Capitalul angajat pentru constituirea societăţii
c. Capitalul nenominalizat format din rezerve
d. Capitalul obţinut prin capitalizarea profitului

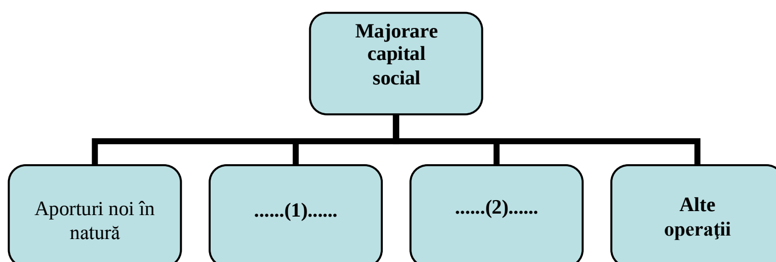
6. Scrieţi formulele de calcul a capitalului social în cazul societăţilor pe acţiuni şi a societăţilor cu răspundere limitată.

7. Enumeraţi conturile specifice contabilizării capitalului social.

8. Analizaţi funcţiunea conturilor 101 Capital social şi 456 Decontări cu acţionarii/ asociaţii privind capitalul.

9. Scrieţi numărul operaţiei economice iar alăturat completaţi formula contabilă aferentă:
1. Subscriere capital social
2. Aport mărfuri la constituirea capitalului social
3. Transfer de capital

10. Completaţi informaţia care lipseşte din schema de clasificare a căilor de majorare a capitalului social:



11. O societate pe acţiuni decide majorarea capitalului social prin emisiunea de 15.000 de acţiuni. Valoarea unitară de emisie 4,40 lei şi valoarea nominală a unei acţiuni este de 4 lei. Calculaţi valoarea totală a primei de emisiune.

12. Enumeraţi căile de micşorare a capitalului social.

13. Scrieţi numărul formulei contabile iar alăturat completaţi denumirea operaţiei economice:

1. 2133 = 456   2. 1063 = 1012   3. 1012 = 456   4. 1012 = 1171

14. Prezentaţi caracteristicile capitalului propriu nominalizat şi ale capitalului propriu nenominalizat.

15. Clasificaţi primele de capital.

16. Precizaţi modul de constituire a rezervelor din reevaluare, a rezervelor legale, statutare şi altor rezerve.

17. În cazul în care răscumpărarea popriilor acţiuni se face la un preţ mai mic decât valoarea nominală, diferenţa este .....(1)..... şi se înregistrează în contul .....(2)....

18. Prezentaţi modul de formare a rezultatului.

19. La o societate comercială se înregistrează la sfârşitul lunii ianuarie N: venituri totale 234.589 lei, cheltuieli totale 161.382 lei din care penalităţi 8.467 lei. Calculaţi: a. Rezultatul exerciţiului, b. Impozitul pe profit, c. Profit net.

20. Pe rândurile de mai jos sunt trecute diverse conturi pentru alcătuirea unor formule contabile.

D	1011, 1042, 1171, 456, 1043, 149, 6812, 141,7812, 1092, 5121
C	1041, 1012, 1511, 1011, 121, 1068, 456, 1621, 1061, 1171, 1682

Alegeţi conturile corespunzătoare şi alcătuiţi formulele contabile pentru următoarele operaţii: a. constituirea primelor de emisiune, b.încorporarea primelor de fuziune în capitalul social, c. acoperirea pierderilor obţinute din tranzacţiile cu acţiuni proprii din alte rezerve, d. trecerea pierderii curente pe rezultatul reportat, e.constituirea de provizioane pentru litigii.

21. Prezentaţi asemănările şi deosebirile între împrumuturile din emisiunea de obligaţiuni şi creditele bancare pe termen lung.

22. Societatea „Gama” SRL dispune la sfârşitul exerciţiului N de următoarele elemente patrimoniale privind capitalurile proprii ale entităţii: Capital social 900 lei, Rezerve legale 180 lei, Alte rezerve 20 lei, Rezultatul exerciţiului curent sub formă de profit 25.000 lei, Rezultatul reportat din exerciţiile precedente sub formă de pierdere neacoperită 32.000 lei, Repartizarea profitului 180. Calculaţi totalul capitalurilor proprii ale entităţii, prin determinarea elementelor patrimoniale de structură cu sumele aferente, după următorul următorul model:

Calcul capitaluri proprii la SC „Gama” SRL

Nr. crt.	Denumirea elementului patrimonial	+/-	Sume
1	Capital social		
2	Rezerve legale		
3	Alte rezerve		
4	Rezultatul exerciţiului (profit)		
5	Rezultatul reportat (pierdere neacoperită)		
6	Repartizarea profitului		
TOTAL CAPITALURI PROPRII			

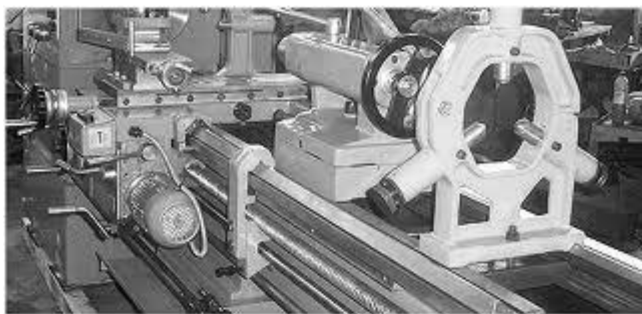
23. Comentaţi următoarea sintagmă din literatura de specialitate: „Ultimul cuvânt într-o afacere este o cifră”.

24. Rezolvând jocul de cuvinte prin completarea termenilor pe *orizontală*, veţi obţine pe *verticală* o categorie de aport la capital:

1												E
2			J					E				
3			Z				E					
4					P							E

Orizontală:

1. Categorii de credite
2. Operaţie de creştere a capitalului
3. Categorie de prime privind capitalul
4. Rezultat negativ



CAPITOLUL 3

CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR

CUPRINDE

- Contabilitatea imobilizărilor corporale
- Contabilitatea imobilizărilor necorporale
- Contabilitatea imobilizărilor financiare
- Contabilitatea ajustărilor pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor
- Laborator tehnologic
- Teste

COMPETENŢE

- Delimitarea noţiunilor teoretice privind categoriile de imobilizări
- Identificarea evenimentelor şi tranzacţiilor privind imobilizările
- Utilizarea analizei contabile pentru înregistrarea în contabilitate a evenimentelor şi tranzacţiilor
- Stabilirea articolelor contabile pe categorii de evenimente şi tranzacţii privind imobilizările
- Înregistrarea evenimentelor şi tranzacţiilor în Registrul - jurnal şi Cartea Mare
- Întocmirea Balanţei de verificare
- Analiza corelaţiei dintre Registrul - jurnal şi Balanţa de verificare
- Folosirea termenilor de specialitate în comunicare
- Efectuarea de aplicaţii practice
- Rezolvarea de teste specifice

Activele imobilizate *sunt active destinate utilizării lor pe o perioadă mai mare de un an, în scopul desfăşurării activităţii entităţii*. Activele imobilizate se mai numesc şi *imobilizări*. Ele nu se consumă şi nu se înlocuiesc după prima utilizare. Principalele *caracteristici* ale imobilizărilor sunt:

- durată de folosinţă îndelungată în activitatea întreprinderii
- lichiditate mai mare de un an
- participă la mai multe circuite economice
- îşi transmit valoarea asupra produselor noi obţinute.

Activele imobilizate se diferenţiază la rândul lor în raport cu unele trăsături specifice care determină *gruparea* în raport de forma pe care o îmbracă şi de destinaţia economică în *imobilizări corporale, imobilizări necorporale şi imobilizări financiare (fig.3.1)*

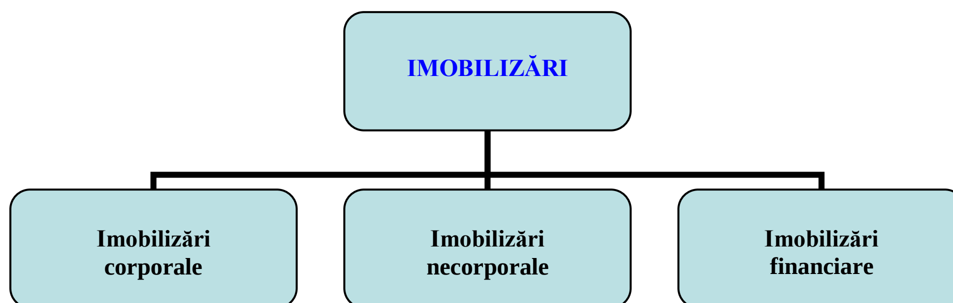


Fig. 3.1. Clasificarea activelor imobilizate (imobilizărilor)

3.1. CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR CORPORALE

Noţiuni teoretice *Imobilizările corporale* sunt bunuri fizice concrete de folosinţă îndelungată şi care au o valoare mare. *Durata de folosinţă* este mai mare de un an iar *limita valorică* este stabilită de reglementările legislative *(Exemplu: Conform legislaţiei actuale limita valorică este stabilită la nivelul de peste 2.500 lei).* Imobilizările corporale *formează baza tehnică de producţie şi comercială*, mijloacele de producţie *cu care se acţionează* asupra obiectului muncii în vederea desfăşurării activităţii economie. Imobilizările corporale prezintă următoarele *caracteristici*: nu sunt de regulă destinate vânzării ci folosirii lor în procesele economice cu scopul obţinerii de venituri, nu se consumă şi nu se înlocuiesc după prima întrebuinţare.

Imobilizările corporale au un conţinut material şi se mai numesc *imobilizări materiale sau bunuri imobile sau active fixe tangibile.* Un activ corporal este *recunoscut în bilanţ* dacă se estimează că va genera beneficii economice iar costul activului poate fi evaluat în mod credibil. Imobilizările corporale au o *structură foarte complexă* atât din punct de vedere tehnic cât şi al destinaţiei. *Clasificarea* după natura lor este prezentată la *fig.3.2.*

Imobilizări corporale	• **Terenuri şi amenajări de terenuri** • **Construcţii** • **Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru** • **Aparate şi instalaţii de măsură, control şi reglare** • **Mijloace de transport** • **Animale şi plantaţii** • **Mobilier şi aparatură birotică** • **Imobilizări corporale în curs de aprovizionare** • **Imobilizări corporale în curs de execuţie** • **Avansuri acordate pentru imobilizări corporale**

Fig.3.2. Clasificarea imobilizărilor corporale

Imobilizările corporale îşi transmit treptat valoarea asupra producţiei executate, serviciilor prestate sau altor activităţi desfăşurate, sub formă de amortizare. Amortizarea reflectă *deprecierea ireversibilă* aferentă uzurii fizice şi morale a imobilizărilor.

Amortizarea este definită ca fiind alocarea sistematică a valorii amortizabile a unui activ pe întreaga sa durată de viaţă. *Metodele* sau regimurile *de amortizare* folosite pentru înregistrarea în contabilitate a amortizării pot fi: *amortizare liniară, amortizare degresivă şi amortizare accelerată* (fig. 3.2.):

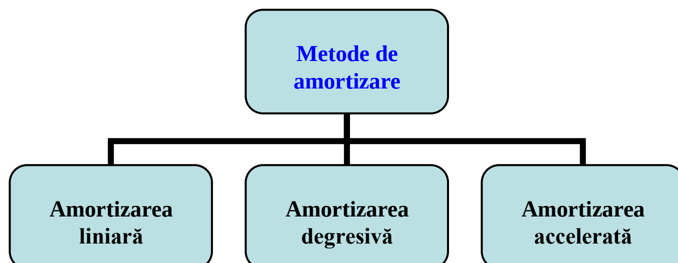


Fig.3.2. Metode de amortizare

Prin folosirea metodei de amortizare *liniară* se aplică norme de amortizare egale pe toată perioada de viaţă a imobilizării. Amortizarea *degresivă* presupune folosirea unor norme de amortizare descrescătoare (degresive). Prin folosirea regimului de amortizare *accelerată* se aplică în primul an o normă de amortizare de 50 % din valoare iar în următorii ani se aplică amortizarea liniară cu norme egale.

Amortizarea aferentă imobilizărilor se înregistrează în contabilitate ca şi o *cheltuială*. Amortizarea este *specifică* numai *imobilizărilor corporale şi necorporale*. *Imobilizările financiare şi imobilizările în curs* nu se amortizează. Din cadrul imobilizărilor corporale, *terenurile* nu se amortizează. În schimb,

amenajările de terenuri se amortizează. Aceste amenajări se referă la investiţii efectuate pentru amenajarea lacurilor, bălţilor, iazurilor, terenurilor şi alte lucrări. Amortizarea se *calculează* începând cu *luna următoare* datei de punere în funcţiune a imobilizărilor până la recuperarea valorii contabile, conform duratelor de utilizare economică şi condiţiilor de utilizare a acestora.

Documente specifice Evenimentele şi tranzacţiile referitoare la imobilizări corporale se consemnează din documentele: *Factură fiscală, Proces-verbal de recepţie imobilizări, Registrul numerelor de inventar, Fişa mijlocului fix, Proces-verbal se scoatere din funcţiune a mijloacelor fixe/de declasare a unor bunuri materiale.*

Conturi specifice

Grupa 21 IMOBILIZĂRI CORPORALE

211 Terenuri (A)

2111 Terenuri (A)

2111 Amenajări de terenuri (A)

212 Construcţii (A)

213 Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii (A)

2131 Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru) (A)

2132 Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare (A)

2133 Mijloace de transport (A)

2134 Animale şi plantaţii (A)

214 Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale (A)

Grupa 28 AMORTIZĂRI PRIVIND IMOBILIZĂRILE

281 Amortizări privind imobilizările corporale (P)

2811 Amortizarea amenajărilor de terenuri (P)

2812 Amortizarea construcţiilor (P)

2813 Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor (P)

2814 Amortizarea altor imobilizări corporale (P)

Grupa 68 CHELTUIELI CU AMORTIZĂRILE, PROVIZIOANELE ŞI AJUSTĂRILE PENTRU DEPRECIERE SAU PIERDERE DE VALOARE

681 Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere (A)

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor (A)

6813 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor (A)

Grupa 40 FURNIZORI ŞI CONTURI ASIMILATE

404 Furnizori de imobilizări (P)

405 Efecte de plătit pentru imobilizări (P)

Gr.21

Grupa 21 Imobilizări corporale (A) cuprinde conturi sintetice de gradul I sau de gradul II care *înregistrează* evidenţa operaţiilor privind imobilizările corporale pe categorii de imobilizări. Se *debitează* cu intrări de imobilizări corporale şi *se creditează* la ieşirea din folosinţă a imobilizărilor corporale sau prin vânzarea lor. *Soldul final* debitor arată valoarea imobilizărilor corporale existente la sfârşitul perioadei. Se dezvoltă în *analitice* pe feluri de active. Evidenţa în conturile de imobilizări se ţine la *valoarea* contabilă de intrare sau valoarea reevaluată. În valoarea contabilă de intrare se includ: preţul de cumpărare, cheltuieli de transport-aprovizionare, cheltuieli de montaj şi punere în funcţiune, taxe nerecuperabile etc.

281

Contul 281 Amortizări privind imobilizările corporale (P) *înregistrează* evidenţa amortizării aferente imobilizărilor corporale. Se dezvoltă în conturi sintetice de gradul II pe categorii de amortizări aferente diferitelor categorii de imobilizări corporale. Se *creditează* cu înregistrarea (eşalonată) a amortizării imobilizărilor corporale în folosinţă şi *se debitează* la scoaterea din folosinţă a imobilizărilor corporale, prin casare sau vânzare. *Soldul final creditor* arată amortizarea aferentă imobilizărilor corporale existente.

6811

Contul 6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor (A) *înregistrează* valoarea amortizării aferente unei luni sau perioade care se concretizează în cheltuieli privind amortizarea. Contul 6811 este un cont de cheltuieli comun atât imobilizărilor corporale cât şi imobilizărilor necorporale. *Se debitează* cu valoarea amortizării calculate care se trece pe cheltuieli. Se *creditează* la sfârşitul lunii prin decontarea cheltuielilor asupra rezulattului în corespondenţă cu contul 121 Profit sau pierdere. Fiind un cont de cheltuieli, nu prezintă *sold* la sfârşitul lunii (se soldează).

404

Contul 404 Furnizori de imobilizări (P) *înregistrează* obligaţiile de plată şi plata obligaţiilor faţă de furnizorii de imobilizări. În *credit* se înregistrează obligaţiile de plată conform facturilor primite de la furnizorii de imobilizări. În *debit* se înregistrează plata facturilor. *Soldul final* este creditor şi arată datoriile neplătite la sfârşitul prioadei. Contul sintetic 404 Furnizori de imobilizări se dezvoltă în *analitic* pe agenţi economici furnizori şi după caz pe furnizori interni şi furnizori externi. Contul 404 Furnizori de imobilizări este comun pentru imobilizările corporale şi necorporale. Nu se foloseşte pentru imobilizările financiare, care au alt regim de evidenţă.

405

Contul 405 Efecte de plată pentru furnizorii de imobilizări (P) *funcţionează* similar contului 404 Furnizori de imobilizări, cu deosebirea că în acest cont se înregistrează decontările cu furnizorii de imobilizări pe bază de efecte comerciale.

Fluxurile de înregistrări contabile privind operaţiile cu imobilizări corporale pot fi redate prin Schema grafică a relaţiei dintre conturi de la *fig.3.3.*

a. Reguli privind contabilizarea INTRĂRILOR de imobilizări corporale

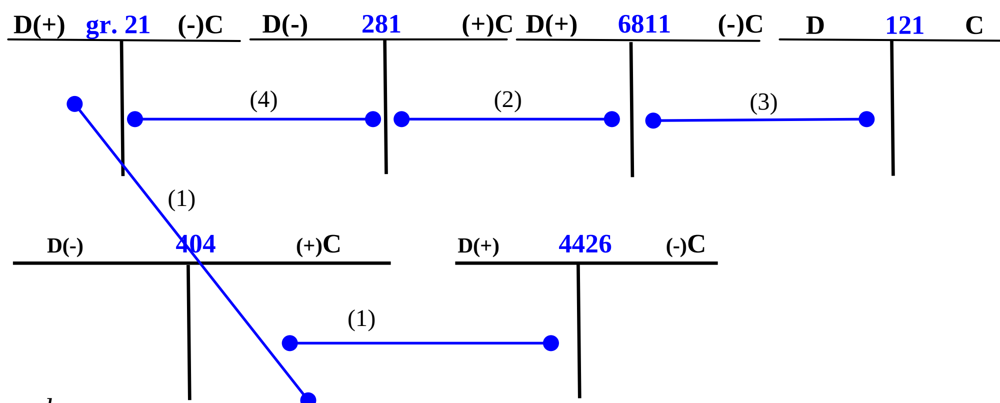
Aprovizonarea de la furnizorii de imobilizări se face conform *facturii fiscale*. Valoarea totală a facturii este compusă din preţul de cumpărare plus TVA deductibilă.

Exemplu factură: *Agentul economic se aprovizionează de la furnizor cu un utilaj.*

Factură fiscală furnizor:

• *preţ de cumpărare*	*60.000*	→ *cont 2131*
• *TVA deductibilă 24 %*	*14.400*	→ *cont 4426*
TOTAL FACTURĂ	*74.400*	→ *cont 404*

În unele cazuri, în factura furnizorului mai pot figura şi cheltuieli de transport, montare, punere în funcţiune, etc. care se includ în valoarea contabilă de intrare. Schema relaţiei dintre conturi privind imobilizările corporale este prezentată la fig.3.3.



unde:

(1) aprovizionare imobilizări corporale % = 404
gr.21
4426

(2) înregistrare amortizare 6811 = 281

(3) închiderea contului de cheltuieli 121 = 6811

(4) scoaterea din evidenţă a imobilizărilor 281 = gr.21

Fig. 3.3. Schema relaţiei dintre conturile aferente operaţiilor cu imobilizări corporale

b. Reguli privind înregistrarea AMORTIZĂRII prin metoda liniară

Amortizarea liniară constă în eşalonarea egală, liniară, a normelor de amortizare pe toată durata de utilizare economică a imobilizării. *Calcul amortizării* în sistem *liniar* se realizează după următoarele formule de calcul:

Na = (1 : D) x 100

Aa = na x VCI

Al = Aa : 12

unde: **Na** = Norma de amortizare (procentul cu care imobilizările corporale se amortizează anual)

D = Durata de utilizare a imobilizărilor* (exprimată în ani)

VCI = Valoarea contabilă de intrare a imobilizărilor (exprimată în lei)

Aa = Valoarea amortizării anuale, este valoarea absolută cu care se amortizează anual imobilizările (exprimată în lei/an)

Al = Valoarea amortizării lunare (exprimată în lei/lună).

* *Durata de utilizare a activului care face parte din categoria imobilizărilor corporale se identifică în conformitate cu normele legislative specifice. Durata normată de utilizare (durata de viaţă a imobilizării) se stabileşte conform Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale, republicată şi modificată şi a Catalogului privind clasificarea şi duratele normale de funcţionare a mijloacelor fixe.*

Amortizarea anuală se mai poate calcula prin formula Aa = VCI : D. Această formulă de calcul se foloseşte numai teoretic pentru că ocoleşte determinarea normei de amortizare, normă care este obligatoriu de trecut în documentele privind mijloacele fixe.

Exemplu: *Pentru utilajul aprovizionat se aplică metoda liniară de amortizare. Dn= = 10 ani. Se cere: Calculaţi amortizarea lunară care se include pe cheltuieli.*

Rezolvare:

Na = (1: D) x 100 = (1:10) x 100 = 10 %.

Aa = VCI x Na = 60.000 x 10 % = 6.000 lei/an

Al = Aa : 12 luni = 6.000 : 12 = 500 lei /lună

Înregistrarea în contabilitate a *amortizării* se face lunar sau periodic şi *se trece pe cheltuieli* specifice privind amortizarea din grupa 68 Cheltuieli cu amortizările.

Relaţia dintre conturile operante din cadrul Planului de conturi general: conturile privind imobilizările, amortizarea şi cheltuielile aferente, se poate deduce din Schema relaţională de la *fig.3.4.*

Relaţia între conturile de imobilizări, amortizări şi cheltuieli

Grupa 21 Imobilizări corporale	281 Amortizări privind imobilizările corporale	Clasa 6 Cheltuieli
2112 Amenajări de terenuri	**2811 Amortizarea amenajărilor de terenuri**	**6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor**
212 Construcţii	**2812 Amortizarea construcţiilor**	
2131 Echipamente tehnologice **2132 Aparate şi instalaţii de măsură, control şi reglare** **2133 Mijloace de transport** **2134 Animale şi plantaţii**	**2813 Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor**	
214 Mobilier, aparatură birotică echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale	**2814 Amortizarea altor imobilizări corporale**	

Fig.3.4. Schemă relaţională dintre conturile de imobilizări, amortizări, cheltuieli

APLICAŢIA 1. **Operaţii privind înregistrarea aprovizionării şi amortizării imobilizări corporale (amortizate integral)**

Operaţia 1. *25.03.N. Agentul economic „Bucovina" SRL se aprovizionează de la furnizor cu un mijloc de transport specific Autodubă, la preţ de cumpărare 50.000 lei, plus TVA deductibilă 24 %. Documente: Factura fiscală, Proces verbal de recepţie, Registrul numerelor de inventar, Fişa mijlocului fix.*

Analiza contabilă: *2133 + A → D 50.000 404 + P → C 62.000*
4426 + A → D 12.000

Analitic: D 2133 / Autodubă 1 buc. x *50.000 lei*

Formula contabilă

%	=	***404*** *Furnizori de imobilizări*	*62.000*
2133 *Mijloace de transport*			*50.000*
4426 *TVA deductibilă*			*12.000*

Operaţia 2. *30.04.N. Se înregistrează amortizarea lunară aferentă mijlocului de transport, cunoscând durata normală de funcţionare 8 ani. Document: Situaţie calcul.*
Na = (1 : 8) x *100 = 12,5 % Aa = 12,5 %* x *50.000 = 6.250 Al = 6.250 :12 = 521*

Analiza contabilă: *6811 + A → D 521 2813 + P → C 521*

Formula contabilă

6811 *Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor*	=	***2813*** *Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor*	*521*

Operaţia 3. *30.04.N. Se închide contul de cheltuieli la sfârşitul lunii. Document: Situaţie calcul.*

Analiza contabilă: *6811 - A → C 521 121 A/P → D 521*

Formula contabilă

121 *Profit sau pierdere*	=	***6811*** *Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor*	*521*

Remarcă*: Operaţia de înregistrare lunară a amortizării şi de închidere a contului de cheltuieli (operaţiile 3 şi 4) se repetă de 96 de ori (8 ani x 12 luni) până în anul N+8. Atunci valoarea amortizării va fi egală cu valoarea contabilă de intrare (RC 2813= RD 2133). În acel moment deducem că mijlocul de transport este amortizat complet.*

Operaţia 4. *Înregistrăm cumulat amortizarea pe următoarele 95 de luni rămase de amortizat (perioada 01.05.N – 31.03.N+8). Calcul: VCI – A l în prima lună = 50.000 – 521 = 49.479 lei / 95 luni şi închiderea aferentă a contului de cheltuieli.*
Menţiune: Operaţia nr.4 este folosită numai din punct de vedere didactic (simplificarea calculelor), pentru înţelegerea mecanismului înregistrărilor contabile. În practică, înregistrarea contabilă a operaţiilor nr. 2 şi 3 de repetă de 96 de ori.

Analiza contabilă: *6811 + A → D 49.479 2813 + P → C 49.749*

Formula contabilă

6811 *Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor*	=	***2813*** *Amortizarea instalaţiilor mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor*	*49.479*

Analiza contabilă: *6811 - A → C 49.479 121 A/P → D 49.479*

Formula contabilă

***121** Profit sau pierdere*	= ***6811** Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor*	*49.479*

Operaţia 5 *31.03.N+8. Scoaterea din funcţiune a mijlocului de transport amortizat complet. Document: Proces-verbal de scoatere din funcţiune a mijloacelor fixe/de declasare a unor bunuri materiale.*

Analiza contabilă: *2133 – A → C 50.000 2813 – P → D 50.000*

Analitic: C 2133 / Autodubă 1 buc x *50.000 lei*

Formula contabilă

***2813** Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor*	= ***2133** Mijloace de transport*	*50.000*

De rezolvat: *Efectuaţi înregistrările în conturile sintetice şi analitice aferente. Interpretaţi datele obţinute.*

APLICAŢIA 2. Calcul amortizare în sistem degresiv

Amortizarea anuală în sistem degresiv (Aad) se calculează prin aplicarea unei *rate de multiplicare* (Rad) *la valoarea netă contabilă* (VNC). Rata de multiplicare (RaD) se determină prin stabilirea produsului dintre norma de amortizare liniară (NaL) şi coeficientul K.

Aad = Rad x VNC

Rad = NaL x K

unde: K = 1,5 pentru o durată de 2-5 ani

K = 2 pentru o durată de 5-10 ani

K = 2,5 pentru o durată peste 10 ani

Menţiune: Rata de multiplicare (Rad) *se aplică* la valoarea rămasă de amortizat sau valoarea netă contabilă (VNC) până în *momentul* când se constată că valoarea amortizării degresive este mai mică decât ar fi valoarea amortizării liniare în acel moment. Astfel, în această situaţie valoarea amortizării degresive este inferioară rezultatului obţinut prin împărţirea valorii rămase de amortizat la numărul de ani rămaşi. De aici, *în continuare* se aplică *amortizarea liniară*, cu valori egale pentru fiecare an.

Exemplu: *Entitatea „MECANICA" SA se aprovizionează la 3 ianuarie N cu un utilaj complex de înaltă performanţă la valoarea contabilă de intrare (VCI) 300.000 lei. La recepţie se stabileşte durata normală de funcţionare (Dn) la 5 ani. Pentru calculul amortizării se optează pentru metoda degresivă.*

Rezolvare: NaL = (1 : Dn) x 100 = (1 : 5) x 100 = 20 %

AaL = NaL x VCI

Dn = 5 ani ⇒ K = 2

Rad = K x NaL = 2 x 20 % = 40 %

Se întocmeşte un Plan de amortizare (fig. 3.5.) cu eşalonarea anuală privind amortizarea:

Plan de amortizare utilaj - sistem degresiv

Nr. crt.	An	NaL	AaL (NaLxVCI)	NaD**	Aad (RadxVNC)	A cumulată	VNC (VCI - Amortiz)	A derogatorie (Aad – AaL)
1	N	20 %	60.000	40,0 %	120.000	120.000	180.000	+ 60.000
2	N+1	20 %	60.000	24,0 %	72.000	192.000	108.000	+ 12.000
3	N+2	20 %	60.000	14,4 %	43.200	235.200	64.800	- 16.800
4	N+3	20 %	60.000	10,8 %	32.400*	267.000	32.400	- 27.600
5	N+4	20 %	60.000	10,8 %	32.400	300.000	-	- 27.600
TOTAL:		100%	300.000	100 %	300.000	x	x	0

Fig. 3.5. Plan de amortizare sistem degresiv

Aa L x NaL x VCI = 20 % x 300.000 = 60.000 lei/an
An 1 Aad N = VCI x Rad = 40 % x 300.000 = 120.000 lei/an
An 2 Aad N+1 = VNC x Rad = 40 % x 180.000 = 72.000 lei/an
An 3 Aad N+2 = VNC x Rad = 40 % x 108.000 = 43.200 lei/an
An 4 Ipoteza: Aad N+3 = VNC x Rad = 40% x 64.800 = 25.920 lei/an
În acest moment Aad < VNC : Nr. ani rămaşi
25.920 < 64.800 : 2 ani
25.920 < 32.400
*Aad N+3 = VNC : Nr. ani = 64.800 : 2 = 32.400 lei / an**
An 5 Aad N+4 = 32.400 lei / an
*NaD ** exprimată în procente degresive se va calcula după formula:*

Na D = (AaD : VCI) x 100

Na D N = (120.000 : 300.000) x 100 = 40 %
Na D N+1 = (72.000 : 300.000) x 100 = 24 %
Na D N+2 = (43.200 : 300.000) x 100 = 14,4 %
Na D N+3 = (32.400 : 300.000) x 100 = 10,8 %
Na D N+4 = (32.400 : 300.000) x 100 = 10,8 %

APLICAŢIA 3. **Calcul amortizare în sistem accelerat**

Amortizarea accelerată se calculează în primul an prin aplicarea cotei de 50 % la valoarea de intrare. În următorii ani se foloseşte sistemul liniar.
De rezolvat: *Calculaţi amortizarea anuală în sistem accelerat pentru un Cuptor pentru topire industrială, cunoscând: VCI = 140.000 lei, Dn = 8 ani.*

c. Reguli privind înregistrarea IEŞIRILOR de imobilizări corporale

Ieşirea imobilizărilor corporale sunt generate de *operaţiile* de *casare* (scoatere din funcţiune) *vânzare, donaţii, minusuri în gestiune etc.* O imobilizare corporală trebuie scoasă din evidenţă prin cedare sau casare, atunci când nici un beneficiu economic viitor nu mai este aşteptat din utilizarea sa ulterioară.

Prin *casare*, imobilizările corporale sunt scoase din funcţiune la expirarea duratei normale de funcţionare sau înainte de împlinirea duratei de funcţionare.

Contabilizarea operaţiilor privind casarea, presupune *creditarea conturilor de imobilizări* (la valoarea contabilă de intrare) concomitent cu *debitarea conturilor de amortizări* (cu valoarea amortizării cumulate până în acel moment). Dacă imobilizarea nu este amortizată complet diferenţa se trece pe cheltuieli specifice evidenţiate în cont *6583 Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital (A)*. Cheltuielile generate de operaţia de casare (consum de materiale, salarii etc.) se înregistrează *separat* în conturi specifice.

Prin *vânzare* imobilizările corporale sunt cedate terţilor, la preţul negociat + TVA colectată. *Evidenţa creanţei* (factura de încasat) se ţine în contul *461 Debitori (A)*. Veniturile realizate la preţ de vânzare minus TVA colectată, se înregistrează în contul *7583 Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital (P)*. În paralel cu înregistrarea vânzării propriu-zise se contabilizează *operaţiile generate de scoaterea din evidenţă* (din gestiune) a imobilizărilor vândute, operaţii care sunt aceleaşi ca şi la casare. Scoaterea din evidenţă poate fi situată în *cazurile* de amortizare integrală sau neamortizare integrală.

Exemplu: *Considerăm un caz ipotetic în care un utilaj poate fi amortizat integral (varianta1) sau neamortizat integral (varianta 2). Înregistrăm operaţiile de casare sau de vânzare.*

Se dă:

- *varianta 1 (amortizat integral)*
  - *valoarea contabilă de intrare (VCI) = 4.000 (SiD 2131)*
  - *amortizare cumulată (A) = 4.000 (SiC 2813)*
- *varianta 2 (neamortizat integral)*
  - *valoarea contabilă de intrare (VCI) = 4.000 (SiD 2131)*
  - *amortizare cumulată (A) = 3.000 (SiC 2813)*

- *Preţul de vânzare 6.000 lei, plus TVA colectată 24 %.*

Rezolvare: *Categoriile de operaţii şi stabilirea formulelor contabile sunt prezentate în Schema generală privind înregistrările contabile de ieşire a imobilizărilor corporale, de la fig. 3.6:*

ÎNREGISTRĂRI CONTABILE LA IEŞIREA IMOBILIZĂRILOR CORPORALE

A. CASARE	**1. Amortizat integral**		**2813**	=	**2131**	4.000
	2. Neamortizat integral		**%**	=	**2131**	4.000
			2813			3.000
			6583			1.000
B. VÂNZARE	**1. Amortizat integral**	1a. Vânzarea propriu-zisă	**461**	=	**%**	7.440
					7583	6.000
					4427	1.440
		1b. Scoaterea din evidenţă	**2813**	=	**2131**	4.000

B. VÂNZARE	**2. Neamortizat integral**	2a. Vânzarea propriu-zisă	**461**	=	**%** **7583** **4427**	7.440 6.000 1.440
		2b. Scoaterea din evidenţă	**%** **2813** **6583**	=	**2131**	4.000 3.000 1.000

Fig. 3.6. Schemă generală privind înregistrările de ieşire a imobilizărilor corporale

De rezolvat: *Pentru exemplul anterior, efectuaţi operaţiile de închidere a conturilor de cheltuieli şi venituri iar apoi înregistraţi toate formulele contabile privind casarea şi vânzarea în conturi. Interpretaţi datele obţinute.*

APLICAŢIA 4. Operaţii privind CASAREA imobilizărilor corporale neamortizate integral (Varianta 1 Casare)

Agentul economic „Delta" SRL achiziţionează de la furnizorul S.C. "Tehnolemn" SRL un un set de mobilier comercial la preţul de achiziţie 5.100 lei plus TVA deductibilă 24 %. La recepţie se stabileşte durata normată de funcţionare 5 ani. Amortizarea se desfăşoară în sistem liniar. După 4 ani de utilizare mobilierul se casează.

Operaţia 1. *18.04.N. Achiziţie mobilier comercial de la furnizor. Documente: Factură fiscală, Proces-verbal de recepţie, Registrul numerelor de inventar, Fişa mijlocului fix.*

Analiza contabilă : *214 + A → D 5.100 (VCI)*
4426 + A → D 1.224 (TVA deductibilă)
404 + P → C 6.324 (valoare factură)

Analitic: D 214/Mobilier comercial 1 set x 5.100 C 404/Tehnolemn 6.324

Formulă contabilă

%	=	***404*** *Furnizori de imoblizări*	*6.324*
214 *Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale*			*5.100*
4426 *TVA deductibilă*			*1.224*

Operaţia 2. *31.05.N. Înregistrare amortizare pentru prima lună de utilizare. Document: Situaţie de calcul.*

Na = (1:D) x 100 = (1: 5) x 100 = 20 %
Aa = Na x VCI = 20 % x 5.100 = 1.020 lei/an
Al = Aa : 12 = 1.020 : 12 = 85 lei/lună

Analiza contabilă: *6811 + A → D 85 2814 + P →C 85*

Formulă contabilă

6811 *Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor*	=	***2814*** *Amortizarea altor imobilizări corporale*	*85*

Operaţia 3. *31.05.N. Închiderea conturilor de cheltuieli privind amortizarea pentru prima lună de utilizare, asupra contului 121 Profit sau pierdere. Document: Situaţie de calcul.*

Analiza contabilă: *6811 - A → C 85 121 A/P →D 85*

***121** Profit sau pierdere*	=	***6811** Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor*	*85*

Operaţia 4.*31.05.N. Regularizarea situaţiei TVA la sfârşitul lunii. Se compară TVA colectată cu TVA deductibilă şi se stabileşte TVA de plată sau TVA de recuperat. Documente: Decont TVA, Declaraţii fiscale.*

Analiza contabilă : *Decont TVA :*

- *TVA colectată -*
- *TVA deductibilă 1.224 ⇒ ct.4426 – A → C*
- *TVA de recuperat 1.224 ⇒ ct.4424 + A → D*

Formula contabilă

***4424** TVA de recuperat*	=	***4426** TVA deductibilă*	*1.224*

Menţiune: *Operaţiile 2 şi 3 privind înregistrarea amortizării lunare şi închiderea lunară a contului de cheltuieli privind amortizarea, se repetă pentru fiecare lună timp de 4 ani (4 ani x 12 luni = 48 ori). În cazul nostru mai avem de amortizat mobilierul 47 luni. (48 luni – 1 lună înregistrată deja)*

Operaţia 5. *30.06.N – 30.04.N+4. Înregistrarea cumulată pe 47 luni a amortizării lunare şi a închiderii cheltuielilor cu amortizarea. Calcul: Amortizare cumulată 47 luni = 85 lei/lună x 47 luni= 3.995 lei/47 luni. Document: Situaţie de calcul.*

Analiza contabilă: *6811 + A → D 3.995 2814 + P → C 3.995*

Formula contabilă

***6811** Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor*	=	***2814** Amortizarea altor imobilizări corporale*	*3.995*

Analiza contabilă: *6811 - A → C 3.995 121 A/P →D 3.995*

Formula contabilă

***121** Profit sau pierdere*	=	***6811** Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor*	*3.995*

Remarcă : Până în acest moment s-a înregistrat amortizarea pe 4 ani (1.020 x 4 = = 4.080 lei). RD 214 = 5.100 , RC 2814 = 4.080. Valoarea neamortizată = 5.100 – 4.080 = 1.020 lei.

Operaţia 6. *30.04.N+4. Casarea, scoaterea din uz a mobilierului, după 4 ani de folosinţă. Valoarea neamortizată de 1.020 lei se trece pe contul 6583 Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital. Document: Proces-verbal de scoatere din funcţiune a mijloacelor fixe/de delasare a unor bunuri materiale, Registrul numerelor de inventar, Fişa mijlocului fix (vezi fig.3.6).*

Analiza contabilă: *214 - A → C 5.100 2814 – P →D 4.080*

6583 + A →D 1.020 Analitic: C 214/Mobilier comercial 1 set x 5.100 lei

Formula contabilă

%	=	***214*** *Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale*	5.100
2814 *Amortizarea altor imobilizări corporale*			4.080
6583 *Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital*			1.020

Menţiune : Eventualele cheltuieli generate de operaţia de casare se înregistrează separat în conturi specifice privind cheltuieli materiale şi salariale.

Operaţia 7. *30.04.N+4. Închiderea contului de cheltuieli 6583 Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital. Document: Situaţie de calcul.*

Analiza contabilă: *6583 - A → C 1.020 121 A/P →D 1.020*

Formula contabilă

121 *Profit sau pierdere*	=	***6583*** *Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital*	1.020

De rezolvat: *Efectuaţi înregistrările în conturile sintetice şi analitice. Analizaţi datele obţinute.*

APLICAŢIA 5. Operaţii privind VÂNZAREA de imobilizări corporale neamortizate integral (Varianta 2 Vânzare)

Agentul economic „Delta" SRL achiziţionează de la furnizorul SC"Tehnolemn" SRL un un set de mobilier comercial la preţul de achiziţie 5.100 lei plus TVA deductibilă 24 %. La recepţie se stabileşte durata normată de funcţionare 5 ani. Amortizarea se desfăşoară în sistem liniar. După 4 ani de utilizare vinde mobilierul către SC „Pelicanul" SRL la preţul de vânzare 6.800 lei, plus TVA colectată 24 %. Menţiune: Operaţiile economice de la 1 la 5 sunt aceleaşi cu cele prezentate la Aplicaţia 4, aplicaţia anterioară:

Op.1	18.04.N.	Achiziţie mobilier	% = 404 214 4426	6.324 5.100 1.224
Op.2.	31.05.N.	Amortizare prima lună	6811 = 2814	85
Op.3.	31.05.N.	Închidere cont cheltuieli	121 = 6811	85
Op.4.	31.05.N.	Regularizare TVA	4424 = 4426	1.224
Op.5	30.06.N –	Amortizare cumulată	6811 = 2814	3.995
	30.04.N.	Închidere cont cheltuieli	121 = 6811	3.995

Operaţia 6. *30.04.N+4. Vânzare mobilier către SC „Pelicanul" SRL. Document: Factură fiscală (vezi fig.3.6).*

Analiza contabilă: *461 + A → D 8.432 (valoarea facturii)*
7583 + P → C 6.800 (preţ de vânzare)
4427 + P → C 1.632 (TVA colectată)

Analitic: D 461/Pelicanul SRL 8.432

Formula contabilă

461 *Debitori diverşi*	=	*%*	*8.432*
		7583 *Venituri din vânzarea activelor activelor şi altor operaţii de capital*	*6.800*
		4427 *TVA colectată*	*1.632*

Operaţia 7. *30.04.N+4. Concomitent cu vânzarea propriu-zisă se înregistrează şi scoaterea din evidenţă a mobilierului comercial vândut, la valoarea contabilă. Documente: Registru numerelor de inventar, Fişa mijlocului fix. Menţiune: Această operaţie este aceeaşi cu operaţia 6 de la aplicaţia anterioară, varianta 1 (vezi fig.3.6).*

Analiza contabilă:
214 - A → C 5.100 (VCI)
2814 – P → D 4.080 (valoarea amortizării)
6583 + A → D 1.020 (VCI – amortizare)

Analitic: C 214/Mobilier comercial 1 set x 5.100 lei

Formula contabilă

%	=	***214*** *Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale*	*5.100*
2814 *Amortizarea altor imobilizări corporale*			*4.080*
6583 *Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital*			*1.020*

Operaţia 8. *30.04.N+4. Închiderea contului de cheltuieli 6583 şi a contului de venituri 7583, asupra contului 121 Profit sau pierdere. Document: Situaţie calcul.*

Analiza contabilă: *6583 - A → C 1.020 121 A/P →D 1.020*

Formula contabilă

121 *Profit sau pierdere*	=	***6583*** *Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital*	*1.020*

Analiza contabilă: *7583 - P → D 6.800 121 A/P → C 6.800*

Formula contabilă

7583 *Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital*	=	***121*** *Profit sau pierdere*	*6.800*

Operaţia 9. *30.04.N+4. Regularizarea situaţiei TVA la sfârşitul lunii. Se compară TVA colectată cu TVA deductibilă şi se stabileşte TVA de plată sau TVA de recuperat. Documente: Decont TVA, Declaraţii fiscale.*

Analiza contabilă: Decont TVA :

- *TVA colectată 1.632 ⇒ ct.4427 – P → D*
- *TVA deductibilă -*
- *TVA de plată 1.632 ⇒ ct.4423 + P → C*

Formula contabilă

4427 *TVA colectată*	=	***4423*** *TVA de plată*	*1.632*

De rezolvat. *Stabiliţi efectul conturilor de cheltuieli (6811 şi 6583) şi a contului de venituri (7583) asupra contului 121 Profit sau pierdere, în varianta vânzării.*

3.2. CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR NECORPORALE

Noţiuni teoretice *Imobilizările necorporale* sau *intangibile* sunt imobilizări care *nu au conţinut material concret*. *Structura* imobilizărilor necorporale cuprinde: *cheltuieli de constituire, cheltuieli de dezvoltare, concesiuni, brevete de invenţie, licenţe, know-how, marca comercială, fondul comercial, program informatic, alte imobilizări necorporale, imobilizări necorporale în curs de execuţie, avansuri pentru imobilizări necorporale*. Imobilizările necorporale sunt cuprinse în *Grupa 20 Imobilizări necorporale (A)*. Grupa de conturi se detaliază pe *conturi sintetice* de gradul I şi conturi sintetice de gradul II, în funcţie de felul imobilizării *(vezi Plan de conturi general – anexă la manual)*. Imobilizările necorporale *se amortizează* în sistem liniar, într-o perioadă de maximum 5 ani sau pe timpul perioadei de utilizare. *Evidenţa amortizării* se ţine cu ajutorul conturilor sintetice de gradul II ale contului de gradul I 280 Amortizări privind imobilizările necorporale (P), care au aceeaşi funcţiune ca şi cele cuprinse în contul 281 Amortizări privind imobilizările corporale *(vezi Plan de conturi general – anexă la manual)*. Pentru *evidenţa cheltuielilor cu amortizarea* imobilizărilor necorporale, se foloseşte contul *6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor*, acelaşi cont ca şi pentru imobilizările corporale. Pentru înregistrarea *obligaţiilor faţă de furnizorii* de imobilizări necoporale se foloseşte contul *404 Furnizori de imobilizări*. *Contabilizarea operaţiilor* privind imobilizările necorporale este asemănătoare imobilizărilor corporale, se aplică aceleaşi reguli generale de contabilizare.

APLICAŢIA 6. **Operaţii privind imobilizări necorporale**

Agentul economic „Someşul" SRL achiziţionează de la furnizorul „Info" SRL un program informatic de contabilitate la preţul de 3.450 lei, plus TVA deductibilă 24%. Durata de amortizare este de 3 ani.

Operaţia 1. *26.06.N. Achiziţie program informatic. Documente: Factura fiscală, Proces-verbal de recepţie.*

Analiza contabilă: *208 + A → D 3.450 4426 + A → D 828*
404 + P → C 4.278

Analitic: D 208/ Program informatic de contabilitate „Balans" 3.450
C 404 / Info SRL 4.278

Formula contabilă:

%	=	***404*** *Furnizori de imobilizări*	*4.278*
208 *Alte imobilizări necorporale*			*3.450*
4426 *TVA deductibilă*			*828*

Operaţia 2. *31.07.N. Înregistrare amortizare lunară =3.450 lei:3 ani:12 luni = 96 lei/lună. Document: Situaţie de calcul.*

Analiza contabilă: *6811 + A → D 96 2808 + P → C 96*

Formula contabilă:

6811 *Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor*	=	***2808*** *Amortizarea altor imobilizări necorporale*	*96*

Operaţia 3. *31.07.N. Închiderea contului de cheltuieli. Document: Situaţie calcul.*

Analiza contabilă: *6811 - A → C 96 121 A/P → D 96*
Formula contabilă:

121 *Profit sau pierdere*	=	***6811*** *Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor*	*96*

De rezolvat: *Efectuaţi înregistrările în conturi şi interpretaţi rezultatele obţinute. Operaţiile de scoatere din evidenţă a imobilizărilor necorporale* se contabilizează după regulile generale prezentate la imobilizările corporale.

3.3. CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR FINANCIARE

Noţiuni teoretice *Imobilizările financiare* sunt operaţii de investire a sumelor temporar disponibile în cumpărarea de acţiuni sau alte titluri de valoare pe termen lung, în scopul obţinerii de venituri financiare şi exercitarea unei influenţe notabile. Ele se mai numesc investiţii financiare pe termen lung şi prezintă următoarele *caracteristici*:

- reprezintă sume băneşti *imobilizate pe termen lung* înafara entităţii
- *veniturile financiare* se prezintă sub forma dividendelor sau dobânzilor
- *nu se amortizează*

În funcţie de modalităţile de realizare a imobilizărilor financiare şi de natura lor, ele se pot *structura* în *acţiuni deţinute la entităţile afiliate, interese de participare, alte titluri imobilizate, creanţe imobilizate (fig. 3.7).*

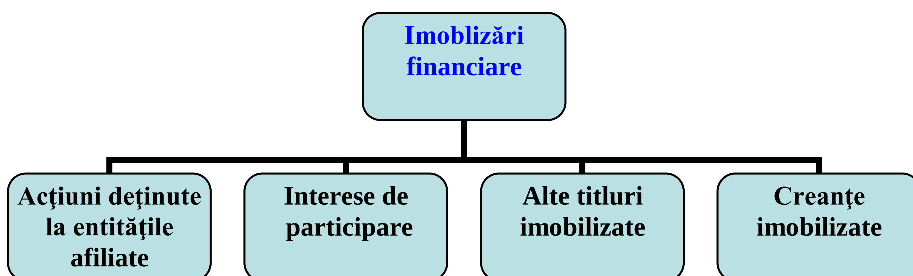


fig.3.7. Clasificarea imobilizărilor financiare

a. Acţiunile deţinute la entităţile afiliate sunt reprezentate de titlurile de participare deţinute la filialele *din cadrul grupului*. Participarea reprezintă o formă de infiltrare în capitalul altei entităţi *afiliate* prin *cumpărarea de acţiuni sau alte titluri de valoare* pe termen lung. Cumpărarea unei părţi importante din acţiunile unei entităţi permite obţinerea de avantaje economice prin *veniturile financiare* încasate, prin *controlul* sau *influienţa semnificativă* exercitată asupra entităţii.

b. Interesele de participare sunt titluri de valoare sub forma intereselor de participare la întreprinderile *asociate*.

c. Alte titluri imobilizate sunt reprezentate de titluri de valoare deţinute pe o perioadă îndelungată în capitalul social al *altor entităţi* diferite de entităţile afiliate sau asociate.

d. Creanţele imobilizate sunt *valori date temporar* la alte unităţi pe o perioadă îndelungată, *mai mare de un an*. Ele cuprind: împrumuturi acordate sub formă de

ajutoare financiare filialelor, împrumuturi pe termen lung acordate terţilor, dobânzi de încasat pentru aceste împrumuturi, precum şi alte creanţe imobilizate.

Imobilizările financiare *nu se amortizează*, dar în cazul unor deprecieri reversibile pentru pierderi de valoare se pot stabili *ajustări*.

Conturi specifice

Grupa 26 Imobilizări financiare (A)

261 Acţiuni deţinute la entităţile afiliate (A)
263 Interese de participare (A)
265 Alte titluri de participare (A)
267 Creanţe imobilizate (A)
269 Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare (P)

Gr.26

Conturile de imobilizări financiare 261, 263, 265, 267 din *grupa 26* Imobilizări financiare, *înregistrează* titlurile de valoare sau echivalente, precum şi creanţe imobilizate pe o perioadă de peste un an, dobândite în scopul obţinerii de venituri financiare. *Contul 267* Creanţe imobilizate *se detaliază* pe conturi sintetice de gradul II în funcţie de felul creanţei. *(vezi Plan de conturi – anexă manual)* Se *debitează* cu intrări de titluri sau instituirea de creanţe. Se *creditează* la vânzarea sau anularea titlurilor, încasarea creanţelor. *Soldul final* debitor arată valoarea titlurilor sau a creanţelor existente la sfârşitul perioadei.

269

Contul 269 Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare (P) *înregistrează* datoriile pentru achiziţii de imobilizări financiare atunci când plata se face ulterior achiziţiei. Se *creditează* cu vărsămintele de efectuat cu ocazia achiziţiei şi se *debitează* cu sumele plătite. *Soldul final* creditor arată vărsăminte de efectuat la sfârşitul perioadei.

APLICAŢIA 7. Operaţii privind imobilizări financiare

Agentul economic „Alfa"SA achiziţionează de la o filială din cadrul grupului 40.000 acţiuni cu preţul de 1,50 lei. Se plăteşte prin bancă suma de 20.000 lei iar pentru diferenţa de 40.000 lei se înregistrează datorie de plătit. Ulterior se încasează dividende pentru acţiunile cumpărate în sumă de 8.000 lei. Documente:Ordin de vânzare, Ordin de plată, Extras de cont. Se dă: SiD 5121 320.000 (selectiv).

Operaţia 1*. 01.07.N. Achiziţie imobilizări financiare 40.000 acţiuni x 1,50 lei = 60.000 lei. Vărsăminte efectuate prin contul de la bancă 20.000 lei. Suma de 40.000 lei urmează să fie achitată ulterior.*

Analiza contabilă:	*261 + A → D*	*60.000*	*5121 - A → C*	*20.000*
	269 + P → C	*40.000*		

Formula contabilă:

***261** Acţiuni deţinute la entităţile afiliate*	*=*	*%*		*60.000*
		***5121** Conturi ale bănci în lei*		*20.000*
		***269** Vărsăminte de efectuat pentru entităţile afiliate*		*40.000*

Operaţia 2*. 30.07.N. Încasarea dividendelor.*

Analiza contabilă:	*5121 + A → D*	*15.000*	*7611 + P → C*	*15.000*

Formula contabilă

5121 *Conturi la bănci în lei*	=	***7611*** *Venituri din acţiuni deţinute la la entităţile afiliate*	*15.000*

Operaţia 3. *31.07.N. Închiderea contului de venituri din acţiuni deţinute la entităţi afiliate.*

Analiza contabilă: *7611 – P → D 15.000 121 A/P → C 15.000*

Formula contabilă

7611 *Venituri din acţiuni deţinute la la entităţile afiliate*	=	***121*** *Profit sau pierdere*	*15.000*

De rezolvat: *Efectuaţi înregistrările în conturi şi interpretaţi semnificaţia soldurilor finale.*

3.4. CONTABILITATEA AJUSTĂRILOR PENTRU DEPRECIEREA SAU PIERDEREA DE VALOARE A IMOBILIZĂRILOR

Noţiuni teoretice *Ajustările* cuprind *corecţii temporare* destinate să ţină seama de reducerile valorilor activelor individuale, stabilite la data bilanţului. După categoria elementului patrimonial afectat de corecţie, ajustările se *clasifică* în *ajustări pentru depreciere* şi *ajustări pentru pierdere de valoare* (fig. 3.8).

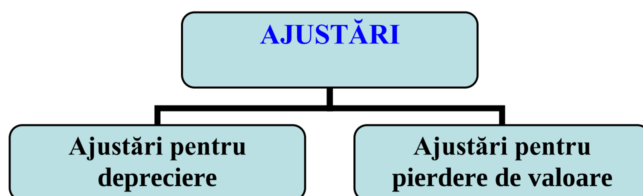


fig.3.8. Clasificarea ajustărilor

Ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare sunt destinate imobilizărilor, stocurilor, creanţelor şi conturilor de trezorerie. *Ajustările pentru depreciere* sunt specifice activelor nemonetare (imobilizări necorporale, imobilizări corporale, imobilizări în curs de execuţie, stocuri, creanţe) iar *ajustările pentru pierderea de valoare* sunt specifice activelor monetare (imobilizări financiare, conturi de trezorerie).

Contabilizarea ajustărilor se desfăşoară după regula generală:

	D		C
• constituirea şi majorarea ajustărilor	**Cheltuieli**	**=**	**Conturi de ajustări**
• diminuarea şi anularea ajustărilor	**Conturi de ajustări**	**=**	**Venituri**

Pentru *imobilizările amortizabile* (corporale şi necorporale) se calculează ajustări numai atunci când la inventariere se constată diferenţe în minus între valoarea de inventar (mai mică) şi valoarea contabilă netă (mai mare). Această categorie de ajustări se numesc *ajustări pentru depreciere*.

Conturi specifice

290 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale (P)
291 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale (P)
293 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuţie (P)
296 Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare (P)

Conturile sintetice de ajustări de gradul I se detaliază pe conturi de gradul II în funcţie de categoriile de imobilizări *(vezi Plan de conturi general - anexă manual).* Conturile de ajustări, fiind *conturi de pasiv*, înregistrează în *credit* constituirea şi majorarea ajustărilor iar în *debit* diminuarea sau anularea ajustărilor. *Soldul final* creditor arată valoarea ajustărilor rămase la sfârşitul perioadei.

APLICAŢIA 8. Operaţii privind ajustări de imobilizări

Agentul economic „Severin" SA calculează şi înregistrează următoarele ajustări:

- *ajustări pentru pierderea de valoare a acţiunilor* 4.000
- *ajustări pentru deprecierea terenului* 5.000

Operaţia 1*. 20.12.N. Înregistrare constituire ajustări.*

Analiza contabilă: *2962 + P → C* 4.000 *2911 + P → C* 5.000
6863 + A → D 4.000 *6813 + A → D* 5.000

Formule contabile

6863 *Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare*	=	***2962*** *Ajustări pentru pierderea de valoare a intereselor de participare*		*4.000*
6813 *Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor*	=	***2911*** *Ajustări pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri*		*5.000*

De rezolvat: *Efectuaţi operaţia de închidere a conturilor de cheltuieli. Înregistraţi apoi în conturi toate operaţiile generate de contabilizarea ajustărilor şi analizaţi datele obţinute.*

 **Rezumat**

Imobilizările sunt active care au valoare mare şi durată de folosinţă de cel puţin un an. După forma pe care o îmbracă pot fi: imobilizări corporale (tangibile), necorporale (intangibile), financiare, imobilizări în curs de aprovizionare, imobilizări în curs şi avansuri pentru imobilizări (necorporale şi corporale). Imobilizările se achiziţionează în scop durabil, asigurând condiţiile pentru desfăşurarea proceselor economice dintr-o entitate. Valoarea contabilă de intrare a imobilizărilor se stabileşte la intrarea imobilizărilor în unitate. Valoarea contabilă

de intrare poate fi modificată prin reevaluare. Pe parcursul desfăşurării activităţii, imobilizările corporale şi necorporale se amortizează. Metodele de amortizare pot fi: metoda liniară, degresivă sau accelerată. Imobilizările financiare şi imobilizările în curs nu se amortizează. Pentru imobilizările neamortizabile: financiare şi imobilizările în curs, se pot constitui ajustări provizorii. De asemenea, pentru unele situaţii constatate la inventariere, pentru imobilizările amortizabile se pot constitui ajustări. Amortizarea şi ajustările se trec pe cheltuieli. Pe parcursul duratei de viaţă a imobilizărilor ele pot fi casate sau vândute. Casarea sau vânzarea se poate realiza pentru imobilizări amortizate complet sau neamortizate complet. Pentru operaţiile de intrări şi ieşiri de imobilizări se folosesc conturi de activ iar pentru înregistrarea amortizării şi ajustărilor conturi specifice de pasiv.

Termeni cheie

- *active*
- *imobilizări*
- *imobilizări corporale*
- *imobilizări necorporale*
- *imobilizări financiare*
- *imobilizări în curs*
- *imobilizări tangibile*
- *imobilizări intangibile*
- *valoare contabilă de intrare*
- *reevaluare*
- *amortizare*
- *amortizare liniară*
- *amortizare degresivă*
- *amortizare accelerată*
- *ajustări*
- *ajustări pentru depreciere*
- *ajustări pentru pierderea de valoare*

De rezolvat: *Analizaţi definiţiile termenilor cheie. Poate veţi dori să adăugaţi unele însemnări. Aceasta este o ocazie să vă fixaţi cuvintele şi expresiile pe care le-aţi învăţat.*



Mic dicţionar

- **acţiune** - hârtie de valoare care dă dreptul deţinătorului să primească după suma imobilizată o cotă-parte din profit
- **dividende** - partea din profitul net al unei întreprinderi care se distribuie acţionarilor sau asociaţilor
- **grup** - ansamblu de întreprinderi formate dintr-un centru de decizie constituit dintr-o întreprindere numită „societate mamă”, care exercită direct sau indirect controlul sau influenţa sa asupra celorlalte unităţi din grup numite filiale sau „societăţi fiice”
- **interese de participare** - interese deţinute de o întreprindere în acţiunile unei alte întreprinderi pe termen lung în scopul garantării contribuţiei la activităţile întreprinderii respective
- **valoarea contabilă netă** - suma la care este înregistrat un activ în bilanţ după deducerea tuturor deprecierilor
- **valoarea de piaţă** - preţul unui activ care poate fi obţinut pe o piaţă în raport cu cererea şi oferta.

Lectură facultativă. **MIJLOACE FIXE**

Potrivit tradiţiei contabilităţii româneşti, imobilizările corporale cu excepţia terenurilor şi amenajărilor de terenuri, formau o grupă distinctă numită mijloace fixe. Mijloacele fixe sunt obiecte sau complex de obiecte ce se utilizează independent în procesul economic şi care îndeplinesc cumulativ două condiţii: de valoare (peste limita minimă stabilită de legislaţie) şi de durată (peste un an). Reglementările contabile conforme cu Directivele Europene nu mai definesc în mod explicit această noţiune. Noţiunea este menţinută încă în practica contabilă ca fiind legată de valoarea legală şi durata de utilizare, condiţii stabilite în unele acte normative legislative. De exemplu Ordinul MFP nr. 3512 din 23.11.2008 privind documentele financiar-contabile, prevede folosirea actuală a unor documente cum ar fi: Fişa mijlocului fix, Bon de mişcare mijloace fixe, Proces-verbal de scoatere din funcţiune a mijloacelor fixe/de declasare a unor bunuri materiale, etc. De asemenea, HG nr.276/2013 privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe şi unele articole din Codul fiscal, operează cu această noţiune.

3.5. LABORATOR TEHNOLOGIC - Imobilizări

Agentul economic „Select" SRL cu activitate de producţie, prezintă următoarele solduri iniţiale la începutul lunii octombrie N:

SiD 5121	*203.000*	*SiC 1012*	*40.000*
SiD 5311	*5.000*	*SiC 1621*	*168.000*

a. *În cursul lunii* ***octombrie*** *au loc următoarele evenimente şi tranzacţii:*

Operaţia 1. *25.10.N. Aprovizionarea cu diverse imobilizări corporale de la furnizorul „Mecanica" SRL.*

- *Maşină de rabotat .... 30.000* *Dn = 10 ani*
- *Autocamionetă.......................................50.000* *Dn = 10 ani*
- *Mobilier comercial............................... 10.000* *Dn = 8 ani*
- *Calculator „PC Delux"......................... 14.000* *Dn = 5 ani*
- *Aparat multifuncţional .... 10.000* *Dn = 5 ani*
- *TVA deductibilă 24 %*

Documente: Factură fiscală, Proces verbal de recepţie, Registrul numerelor de inventar, Fişa mijlocului fix.

Operaţia 2. *26.10.N. Se plăteşte furnizorul din contul de la bancă. Documente: Ordin de plată, Extras de cont.*

Operaţia 3. *31.10.N. Se regularizează situaţia TVA la sfârşitul lunii. Documente: Decont TVA, Declaraţii fiscale.*

***De rezolvat**: Efectuaţi analiza contabilă, întocmiţi Registrul - jurnal pe luna octombrie, înregistraţi în conturile sintetice şi analitice, elaboraţi Balanţa de*

verificare cu 4 serii de egalităţi la sfârşitul lunii octombrie (solduri iniţiale, rulaje, total sume, solduri finale), stabiliţi corelaţia dintre Registrul - jurnal şi Balanţa de verificare.

b. *Deschideţi conturile cu soldurile iniţiale la 01.11.N pe baza Balanţei de verificare la sfârşitul lunii octombrie N. În cursul lunii* **noiembrie** *au loc următoarele evenimente şi tranzacţii:*

Operaţia 1. *07.11.N. În vederea construirii unui magazin se achiziţionează de la furnizorul „Agricola" SA un teren la preţ de cumpărare 80.000 lei, TVA deductibilă 24 %. Documente: Factură fiscală, Proces verbal de recepţie.*

Operaţia 2. *08.11.N. Se achiziţionează de la furnizorul „Omega" SA un brevet de invenţie cu preţul de 4.000 lei plus TVA deductibilă 24 % şi un program informatic de contabilitate „Ciel" în valoare de 3.000 lei plus TVA deductibilă 24 %. La recepţie se stabileşte durata de utilizare la brevet 4 ani şi la program informatic 3 ani. Documente: Factură fiscală, Proces verbal de recepţie.*

Operaţia 3. *20.11.N. Se plăteşte furnizorul „Omega „ SA pentru imobilizările corporale achiziţionate anterior. Documente: Ordin de plată, Extras de cont.*

Operaţia 4. *30.11.N. Se înregistrează obligaţia de plată a dobânzii lunare la nivelul de 100 lei. Se restituie rată lunară de credit pe termen lung 1.500 lei şi se plăteşte dobânda lunară aferentă. Documente: Ordin de plată, Extras de cont.*

Operaţia 5. *30.11.N. Se calculează şi se înregistrează amortizarea imobilizărilor corporale achiziţionate şi puse în funcţiune în luna octombrie N. Document: Situaţie calcul.*

Operaţia 6. *30.11.N. Se regularizează situaţia TVA la sfârşitul lunii noiembrie. Documente: Decont de TVA, Declaraţii fiscale.*

Operaţia 7. *30.11.N. Se închid conturile de cheltuieli şi venituri aferente lunii noiembrie N. Document: Situaţie de calcul.*

De rezolvat: *Efectuaţi analiza contabilă, întocmiţi Registrul - jurnal pe luna noiembrie, înregistraţi în conturile sintetice şi analitice, elaboraţi Balanţa de verificare cu 4 serii de egalităţi la sfârşitul lunii noiembrie, stabiliţi corelaţia dintre Registrul - jurnal şi Balanţa de verificare.*

c. *Deschideţi conturile cu soldurile iniţiale la 01.12.N pe baza Balanţei de verificare la sfârşitul lunii noiembrie N. În cursul lunii* **decembrie** *au loc următoarele evenimente şi tranzacţii:*

Operaţia 1. *03.12.N. Se vinde agentului economic „Delta" SRL mijlocul de transport Autocamionetă la preţul de vânzare de 70.000 lei, plus TVA deductibilă 24 %. Concomitent se scoate din evidenţă mijlocul de transport. Document: Factură fiscală. Registrul numerelor de inventar, Fişa mijlocului fix.*

Operaţia 2. *12.12.N. Se încasează la bancă de la SC „Delta" SRL, contravaloarea facturii de vânzare a mijlocului de transport. Documente: Ordin de plată, Extras de cont.*

Operaţia 3. *15.12.N. Se decide de către Administraţia locală să se renunţe temporar la proiectul de execuţie a magazinului. Ca urmare a unei expertize se stabileşte că terenul va suferi o depreciere de 25 %. Se înregistrează ajustarea pentru depreciere. Document: Raport de expertiză.*

Operaţia 4. *31.12.N. Se înregistrează obligaţia de plată a dobânzii lunare la nivelul de 100 lei. Se restituie rată lunară de credit pe termen lung 1.500 lei şi se plăteşte dobânda lunară aferentă. Documente: Ordin de plată, Extras de cont.*

Operaţia 5. *31.12.N. Se calculează şi se înregistrează amortizarea imobilizărilor necorporale achiziţionate în cursul lunii noiembrie N. Document: Situaţie calcul.*

Operaţia 6. *3112.N. a) Se regularizează situaţia TVA aferentă lunii curente, luna decembrie. b) Se stabileşte prin compensare cumulată, Situaţia TVA la 30.11.N cu Situaţia TVA aferentă lunii decembrie N. Documente: Decont TVA, Declar. fiscale*

Operaţia 7. *31.12.N. Se închid conturile de cheltuieli şi venituri. Document: Situaţie de calcul.*

***De rezolvat**: Efectuaţi analiza contabilă, întocmiţi Registrul - jurnal pe luna decembrie, înregistraţi în conturile sintetice şi analitice, elaboraţi Balanţa de verificare cu 4 serii de egalităţi la sfârşitul lunii decembrie, stabiliţi corelaţia dintre Registrul - jurnal şi Balanţa de verificare.*

***Alternativ**: Introduceţi datele de intrare din aplicaţie în programul de contabilitate şi elaboraţi în sistem informatic următoarele documente: Registrul jurnal, Cartea mare, Balanţa de verificare. Comparaţi datele obţinute prin prelucrarea informatică cu datele obţinute în cazul prelucrării manuale.*

 3.6. TESTE - Imobilizări

1. Definiţi activele imobilizate.

2. Caracteristicile activelor imobilizate sunt:

a. durată de folosire îndelungată în activitatea unităţii
b. lichiditate mai mare de un an
c. ....
d. ....

3. Scrieţi informaţia corectă care lipseşte din definiţia imobilizărilor corporale:

Imobilizările corporale sunt ....(1)............... de folosinţă ....(2)..........
şi care au o valoare ....(3) ....

4. Exemplificaţi patru categorii de imobilizări corporale.

5. Enumeraţi metodele de amortizare folosite pentru amortizarea imobilizărilor corporale.

6. Analizaţi funcţiunea conturilor de imobilizări corporale şi a conturilor de amortizări aferente.

7. Scrieţi formula de calcul a normei de amortizare liniare.

8. Durata normată de funcţionare a unui utilaj este 12 ani. Norma de amortizare liniară este:

a. 12 % b. 10 % c. 8,33 % d. 20 %

9. Un echipament tehnologic are valoarea contabilă de intrare 50.000 lei şi durata de folosinţă 4 ani. Valoarea amortizării degresive în al treilea an de utilizare este:

a. 19.531 b. 9.766 c. 7.256 d. 11.719

10. Scrieţi numărul operaţiei economice iar alăturat completaţi formula contabilă aferentă:

1. Achiziţie mijloc de transport
2. Înregistrare amortizare echipamente tehnologice
3. Scoaterea din evidenţă a unei construcţii amortizată complet

11. Stabiliţi semnificaţia corectă a formulei contabile : 6811 = 2811

a. vânzare imobilizări b. scoatere din evidenţă utilaj
c. amortizare construcţii d. amortizare amenajări de terenuri

12. Valoarea facturii de încasat pentru vânzarea de imobilizări corporale se înregistrează în contul:

a. 461 b. 4111 c. 401 d. 403

13. Prezentaţi regulile principale ale contabilizării imobilizărilor necorporale.

14. Scrieţi informaţia corectă care lipseşte din definiţia Imobilizărilor financiare:

Imobilizările financiare sunt operaţii de investire a sumelor .....(1).... disponibile în cumpărarea de ....(2)....... pe termen ....(3) ...., în scopul obţinerii de ....(4)......... şi exercitarea unei influenţe importante.

15. Stabiliţi formula contabilă aferentă operaţiei economice: O societate pe acţiuni achiziţionează de la o filială afiliată 10.000 de acţiuni la valoarea unitară de

2 lei pe acţiune. Se achită prin bancă jumătate din valoarea acţiunilor iar cealaltă jumătate va fi plătită ulterior.

16. Scrieţi litera corespunzătoare fiecărui enunţ (a, b, c, d) şi notaţi în dreptul ei litera A, dacă apreciaţi că răspunsul este adevărat sau litera F, dacă apreciaţi că răspunsul este fals.

a. Conturile de imobilizări sunt conturi de activ
b. Imobilizările financiare se amortizează în sistem liniar
c. Imobilizările necorporale se mai numesc şi active fixe intangibile
d. Ajustările se calculează numai la imobilizări financiare

Pentru variantele false ce cere argumentarea răspunsurilor, care se referă la enunţarea acestor variante în formă adevărată sau corectă (adică cum ar fi corect).

17. În coloana A sunt indicate *operaţii economice* iar în coloana B *diferite formule contabile*. Scrieţi asocierile corecte dintre fiecare cifră din coloana A şi litera corespunzătoare din coloana B:

A. Operaţii economice	*B. Formule contabile*
1. Amortizare lunară aferentă unui utilaj	a. 2813 = 2132
2. Scoaterea din funcţiune a unui aparat de măsură şi control amortizat integral	b. 5121 = 404
	c. 6811 = 2813
3. Plata furnizorilor de imobilizări corporale	d. 404 = 5121

18. Alcătuiţi un eseu structurat pe o pagină, cu tema "Amortizare şi ajustări la imobilizări" prin prisma delimitărilor teoretice şi a concepţiei de contabilizare.

19. Pe prima linie de mai jos sunt prezentate literele într-o ordine întâmplătoare. Pe linia a doua schimbaţi ordinea literelor şi veţi obţine denumirea unui element patrimonial de activ (la plural):

B	I	O	I	Ă	Z	I	R	M	L	I
							Z			



CAPITOLUL 4

CONTABILITATEA STOCURILOR

CUPRINDE

- Contabilitatea materiilor prime şi a materialelor
- Contabilitatea materialelor de natura obiectelor de inventar
- Contabilitatea produselor
- Contabilitatea mărfurilor
- Contabilitatea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor
- Laborator tehnologic
- Teste

COMPETENŢE

- Delimitarea noţiunilor teoretice privind categoriile de stocuri
- Identificarea evenimentelor şi tranzacţiilor privind stocurile
- Utilizarea analizei contabile pentru înregistrarea în contabilitate a evenimentelor şi tranzacţiilor
- Stabilirea articolelor contabile pe categorii de evenimente şi tranzacţii privind stocurile
- Înregistrarea evenimentelor şi tranzacţiilor în Registrul - jurnal şi Cartea Mare
- Întocmirea Balanţei de verificare
- Analiza corelaţiei dintre Registrul - jurnal şi Balanţa de verificare
- Folosirea termenilor de specialitate în comunicare
- Efectuarea de aplicaţii practice
- Rezolvarea de teste specifice

Stocurile sunt bunuri materiale destinate a fi *consumate sau vândute*. Ele fac parte din categoria activelor circulante şi prezintă următoarele *caracteristici*:

- sunt consumabile pentru a fi folosite în procesul de producţie, de circulaţie a mărfurilor sau prestări de servicii

• sunt deţinute pentru a fi vândute pe parcursul desfăşurării activităţii
• se află în curs de producţie

Clasificarea stocurilor în funcţie de natura lor este prezentată la fig. 4.1.



Fig. 4.1. Clasificarea stocurilor

Contabilitatea stocurilor prezintă *particularităţi* în funcţie de metoda de contabilizare şi modalitatea de evaluare a stocurilor.

Metodele de contabilizare pot fi: metoda *inventarului permanent* şi *metoda inventarului intermitent*. Prin metoda inventarului permanent toate operaţiile de intrare şi ieşire trec prin conturile de stocuri, în debit şi în credit. Prin *metoda inventarului intermitent*, intrările de stocuri se trec direct pe cheltuieli (ocolind conturile de stocuri) iar la sfârşitul perioadei se inventariază stocurile şi se trec pe conturile corespunzătoare.

Evaluarea stocurilor se poate face diferit în funcţie de caracteristicile acestora şi de sectorul de activitate unde sunt folosite. *La intrare* se poate folosi metoda identificării specifice, a costului standard pentru activitatea de producţie sau metoda preţului cu amănuntul pentru activitatea de comerţ. La *ieşire* se poate folosi metoda identificării specifice pentru bunurile care nu sunt fungibile şi se pot individualiza. Pentru bunurile fungibile, care nu se pot distinge în mod substanţial unele de altele, se pot folosi metodele: preţul standard, metoda FIFO (primul intrat - primul ieşit), LIFO (ultimul intrat - primul ieşit), metoda costului mediu ponderat.

4.1. CONTABILITATEA MATERIILOR PRIME ŞI MATERIALELOR CONSUMABILE

Noţiuni teoretice *Materiile prime şi materialele consumabile* fac parte din categoria stocurilor şi sunt destinate a fi *consumate* în procesul economic. *Materiile prime* constituie substanţa de bază din care se compune produsul finit. *Materialele consumabile* ajută la procesul de fabricaţie alături de materiile prime sau pot fi reprezentate de consumuri necesare procesului de vânzare sau de servicii.

În procesul de aprovizionare, materiile prime şi materialele consumabile sunt depozitate şi se înregistrează în *conturile de stocuri*. În momentul predării lor spre consum, ele sunt considerate ieşiri din conturile de stocuri şi sunt transformate în cheltuieli.

Documente specifice Pentru evidenţierea operaţiilor cu stocurile se folosesc următoarele documente: *Factură fiscală, Notă de recepţie şi constatare de diferenţe, Bon de consum, Fişă de magazie, Bon de predare - transfer – restituire, Dispoziţie de livrare, Raport de gestiune, Listă de inventariere, Registrul-inventar.*

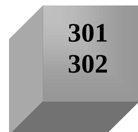
Conturi specifice

301 Materii prime (A)
302 Materiale consumabile (A)
- *3021 Materiale auxiliare* (A)
- *3022 Combustibili* (A)
- *3023 Materiale pentru ambalat* (A)
- *3024 Piese de schimb* (A)
- *3025 Seminţe şi materiale de plantat* (A)
- *3026 Furaje* (A)
- *3028 Alte materiale consumabile* (A)

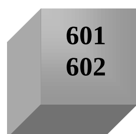
601 Cheltuieli cu materiile prime (A)
602 Cheltuieli cu materialele consumabile (A)
- *6021 Cheltuieli cu materialele auxiliare* (A)
- *6022 Cheltuieli privind combustibilul* (A)
- *6023 Cheltuieli privind materialele pentru ambalat* (A)
- *6024 Cheltuieli privind piesele de schimb* (A)
- *6025 Cheltuieli privind seminţele şi materialele de plantat* (A)
- *6026 Cheltuieli privind furajele* (A)
- *6028 Cheltuieli privind alte materiale consumabile* (A)

401 Furnizori (P)

Conturile 301 Materii prime (A) **şi 302 Materiale consumabile** (A)



înregistrează evidenţa stocurilor destinate consumului. *Se debitează* cu intrări de stocuri şi *se creditează* cu ieşiri sau consumuri de stocuri. *Soldul final debitor* arată valoarea stocurilor existente la sfârşitul perioadei de gestiune. Contul sintetic de gradul I 302 Materiale consumabile *se dezvoltă* pe conturi sintetice de gradul II, aferente categoriilor de materiale auxiliare. Conturile sintetice de gradul I sau II se dezvoltă în *conturi analitice* pe sortimente de materii prime sau materiale consumabile. Evidenţa în conturile analitice se ţine în *etalon* cantitativ-valoric sau global valoric, în funcţie de necesităţile de detaliere a informaţiei contabile şi modul de organizare a contabilităţii.

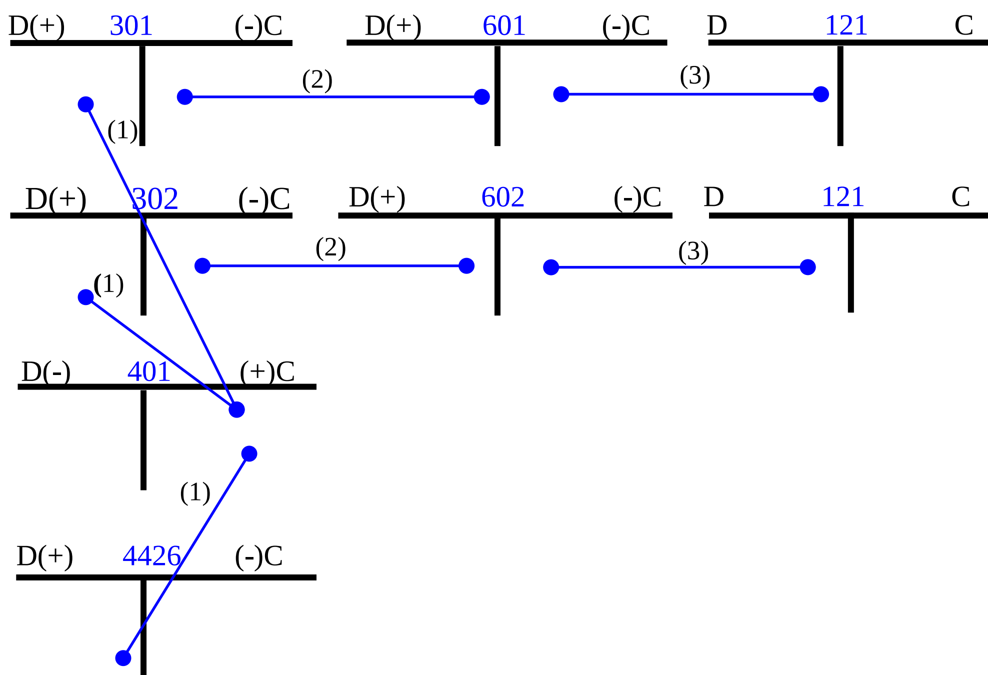


Conturile 601 Cheltuieli privind materiile prime (A) **şi 602 Cheltuieli cu materialele consumabile** (A) evidenţiază cheltuielile ocazionate de consumul stocurilor. *Se debitează* cu înregistrarea cheltuielilor în momentul dării în consum a stocurilor şi *se creditează* la sfârşitul lunii cu decontarea cheltuielilor asupra rezultatului prin închiderea lor asupra contului *121 Profit şi pierdere*. Nu prezintă *sold* la sfârşitul lunii (se soldează) .



Contul 401 Furnizori (P) înregistrează datoriile faţă de furnizori pentru aprovizionări de stocuri. În *credit* se înregistrează obligaţiile sau datoriile de plătit iar în *debit* plata obligaţiilor sau datoriilor. *Soldul final* creditor arată obligaţii sau datorii neplătite la sfârşitul perioadei. Se dezvoltă în *analitic* pe unităţi furnizoare iar la nevoie pe furnizori interni şi furnizori externi.

În cazul folosirii *metodei inventarului permanent,* schema relaţiei dintre conturi privind contabilizarea materiilor prime şi a materialelor, este prezentată grafic la următoarea figură (*fig. 4.2.).*



unde:

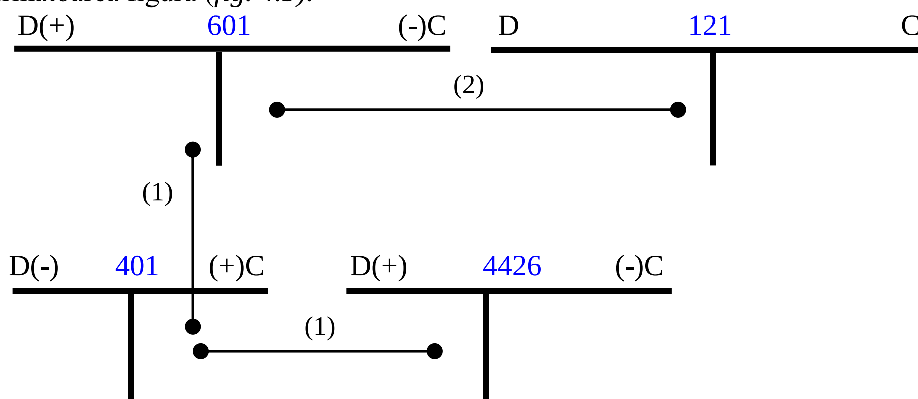
(1) aprovizionare stocuri *% = 401*
301
302
4426

(2) consum stocuri $\quad$ *601 = 301*
602 = 302

(3) închiderea conturilor de cheltuieli $\quad$ *121 = %*
601
602

Fig. 4.2. Schema relaţiei dintre conturi privind materii prime şi materiale consumabile (inventar permanent)

În cazul folosirii *metodei inventarului intermitent*, schema relaţiei dintre conturi privind înregistrarea operaţiilor cu materii prime este prezentată grafic la următoarea figură (*fig. 4.3).*



unde:

(1) aprovizionare materii prime $\quad$ *% = 401*
601
4426

(2) închiderea conturilor de cheltuieli $\quad$ *121 = 601*

Fig. 4.3. Schema relaţiei dintre conturi privind materii prime în cazul folosirii metodei inventarului intermitent

APLICAŢIA 1. Operaţii cu materii prime şi materiale consumabile

Menţiune: Metoda de contabilizare este metoda inventarului permanent. Evaluarea se face prin metoda identificării specifice.

Operaţia 1. *05.04.N. Agentul economic „CONFSTAR" SRL se aprovizionează de la furnizorul „ELITE" SRL cu diverse materii prime şi materiale. Documente: Factura fiscală, Proces-verbal de recepţie şi constatare de diferenţe.*

FACTURĂ:

• *stofă*	*1.600 m*	*x 25 lei*	=	*40.000*	*(cont 301)*
• *căptuşeală*	*800 m*	*x 10 lei*	=	*8.000*	*(cont 3021)*
• *nasturi*	*700 buc*	*x 2 lei*	=	*1.400*	*(cont 3021)*
• *aţă*	*500 buc*	*x 1 leu*	=	*500*	*(cont 3021)*
• *motorină*	*500 l*	*x 3 lei*	=	*1.500*	*(cont 3022)*
• *bobine piese de schimb*	*300 buc*	*x 3 lei*	=	*900*	*(cont 3024)*
• *TVA deductibilă 24 %*				*12.552*	*(cont 4426)*
TOTAL factură				*64.852*	*(cont 401)*

Analiza contabilă:

301 + A $\rightarrow$ D	*40.000*	*3024 + A $\rightarrow$ D*	*900*
3021 + A $\rightarrow$ D	*9.900*	*4426 + A $\rightarrow$ D*	*12.552*
3022 + A $\rightarrow$ D	*1.500*	*401 + P $\rightarrow$ C*	*64.852*

Analitic: C 401/Elite SRL 64.852

Formula contabilă

%	=	***401** Furnizori*	*64.852*
***301** Materii prime*			*40.000*
***3021** Materiale auxiliare*			*9.900*
***3022** Combustibili*			*1.500*
***3024** Piese de schimb*			*900*
***4426** TVA deductibilă*			*12.552*

Operaţia 2. *10.04.N. Se dau în consum secţiei de producţie diverse stocuri.* Document: Bon de consum.

• *stofă*	*1.000 m*	*x 25 lei*	=	*25.000*	*(cont 601)*
• *căptuşeală*	*500 m*	*x 10 lei*	=	*5.000*	*(cont 6021)*
• *nasturi*	*400 buc*	*x 2 lei*	=	*800*	*(cont 6021)*
• *aţă*	*300 buc*	*x 1 leu*	=	*300*	*(cont 6021)*
• *motorină*	*50 l*	*x 3 lei*	=	*150*	*(cont 6022)*
• *bobine piese de schimb*	*40 buc*	*x 3 lei*	=	*120*	*(cont 6024)*

Analiza contabilă:

601 + A $\rightarrow$ D	*25.000*	*6022 + A $\rightarrow$ D*	*150*
301 – A $\rightarrow$ C	*25.000*	*3022 – A $\rightarrow$ C*	*150*
6021 + A $\rightarrow$ D	*6.100*	*6024 + A $\rightarrow$ D*	*120*
3021 – A $\rightarrow$ C	*6.100*	*3024 – A $\rightarrow$ C*	*120*

Formule contabile

***601** Cheltuieli cu materiile*	=	***301** Materii prime*	*25.000*
***6021** Cheltuieli cu materiale auxiliare*	=	***3021** Materiale auxiliare*	*6.100*
***6022** Cheltuieli privind combustibilul*	=	***3022** Combustibili*	*150*
***6024** Cheltuieli privind piesele de schimb*	=	***3024** Piese de schimb*	*120*

Operaţia 3. *30.04.N. La sfârşitul lunii se regularizează situaţia TVA. Documente: Jurnal pentru cumpărări, Decont TVA, Declaraţii fiscale.*

Analiza contabilă: *Decont TVA pe luna aprilie:*

TVA colectată -

TVA deductibilă 12.552 $\Rightarrow$ cont 4426 – A $\rightarrow$ C

TVA de recuperat 12.552 $\Rightarrow$ cont 4424 + A $\rightarrow$ D

Formula contabilă

4424 *TVA de recuperat*	=	***4426*** *TVA deductibilă*	*12.552*

Operaţia 4. *30.04.N. Se închid conturile de cheltuieli. Document: Situaţie calcul.*

Analiza contabilă:

601 – A → C	*25.000*	*6024 – A → C*	*120*
6021 – A → C	*6.100*	*121 A/P → D*	*31.370*
6022 – A → C	*150*		

Formula contabilă

121 *Profit sau pierdere*	=		*%*	*31.370*
		601	*Cheltuieli cu materiile prime*	*25.000*
		6021	*Cheltuieli cu materiale auxiliare*	*6.100*
		6022	*Cheltuieli privind combustibilul*	*150*
		6024	*Cheltuieli privind piesele de schimb*	*120*

De rezolvat: *Efectuaţi înregistrările în conturile sintetice şi analitice. Analizaţi datele obţinute.*

Pentru înregistrarea evenimentelor şi tranzacţiilor cu materii prime şi materiale se mai pot folosi metodele de evaluare: *preţul standard*, *costul mediu ponderat*, *FIFO*, *LIFO*, *etc*. Pentru contabilizarea operaţiilor privind materii prime şi materiale se mai poate folosi *metoda inventarului intermitent*.

4.2. CONTABILITATEA MATERIALELOR DE NATURA OBIECTELOR DE INVENTAR

Noţiuni teoretice *Materialele de natura obiectelor de inventar* sunt bunuri materiale folosite la mai multe circuite economice dar care nu îndeplinesc cumulativ condiţia de a fi integrate în activele imobilizate corporale. Ele au, fie o valoare sub limita stabilită de lege, fie o durată de folosinţă sub un an, fie o valoare sub limita stabilită de lege şi o durată sub un an. *Exemple*: scule, dispozitive, aparate de măsură, echipament de lucru, echipament de protecţie etc. *Evidenţa analitică* se ţine pe categorii de materiale de natura obiectelor de inventar, cu exprimare în etalon cantitativ-valoric.

Conturi specifice

303 Materiale de natura obiectelor de inventar (A)
603 Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar (A)
401 Furnizori (P)

Contabilizarea operaţiilor privind materialele de natura obiectelor de inventar se efectuează *după aceleaşi reguli generale* ca şi la materii prime şi materiale consumabile.

APLICAŢIA 2. **Operaţii cu materiale de natura obiectelor de inventar**

Agentul economic „NORD” SRL cumpără de la furnizorul „SUD” SRL o balanţă electronică în valoare de 1.500 lei, plus TVA deductibilă 24 %.

Operaţia 1*. 07.03.N. Achiziţie balanţă electronică. Documente: Factură fiscală, Notă de recepţie şi constatare de diferenţe.*

Analiza contabilă:

303 + A → D	*1.500*	*401 + P → C*	*1.860*
4426 + A → D	*360*		

Analitic: D 303/Balanţă electronică 1 buc x 1.500 lei C 401/Sud SRL 1.860

Formula contabilă

%	*=*	***401** Furnizori*	*1.860*
***303** Materiale de natura obiectelor de inventar*			*1.500*
***4426** TVA deductibilă*			*360*

Operaţia 2. *09.03.N. Se dă în folosinţa secţiei de producţie balanţa electronică. Documente: Bon de consum, Fişa de evidenţă a materialelor de natura obiectelor de inventar în folosinţă.*

Analiza contabilă: *603 + A → D 1.500 303 - A → C 1.500*

Analitic: C 303/Balanţă electronică 1 buc x 1.500 lei

Formula contabilă

***603** Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar*	*=*	***303** Materiale de natura obiectelor de inventar*	*1.500*

Menţiune: Concomitent cu trecerea în folosinţă, materialele de natura obiectelor de inventar sunt evidenţiate în continuare în contul în afara bilanţului 8035 Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosinţă (D 8035, Analitic: Balanţă electronică), unde se urmăresc operaţiile de gestiune a acestor stocuri.

Operaţia 3. *31.03.N. Închiderea contului de cheltuieli.*

Analiza contabilă: *603 - A → C 1.500 121 A/P → D 1.500*

Formula contabilă

***121** Profit sau pierdere*	*=*	***603** Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar*	*1.500*

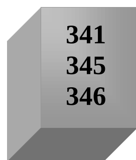
De rezolvat: *Înregistraţi operaţia de regularizare a situaţiei TVA. Efectuaţi apoi înregistrările în conturile sintetice şi analitice a operaţiilor şi analizaţi datele obţinute.*

4.3. CONTABILITATEA PRODUSELOR

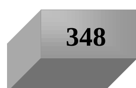
Noţiuni teoretice Produsele fac parte din categoria *stocurilor fabricate*, obţinute în urma unui proces de producţie. După modul de obţinere şi rolul lor în procesul tehnologic, produsele se *clasifică* în *semifabricate, produse finite şi produse reziduale. Semifabricatele* sunt acele bunuri care au fost terminate într-o secţie şi urmează să fie prelucrate în continuare în alte secţii de aceleaşi întreprinderi sau pot fi destinate vânzării în afara întreprinderii. *Produsele finite* sunt stocuri care au parcurs toate fazele procesului tehnologic şi sunt depozitate pentru a fi vândute. *Produsele reziduale* sunt formate din rebuturi, materiale recuperabile şi deşeuri.

Conturi specifice

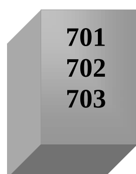
341 Semifabricate (A)
345 Produse finite (A)
346 Produse reziduale (A)
348 Diferenţe de preţ la produse (A/P)
701 Venituri din vânzarea produselor finite (P)
702 Venituri din vânzarea semifabricatelor (P)
703 Venituri din vânzarea produselor reziduale (P)
711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse (A/P)



Conturile 341 Semifabricate (A), 345 Produse finite (A), 346 Produse reziduale (A) înregistrează evidenţa operaţiilor privind stocurile de semifabricate, produse finite şi produse reziduale. În *debit* se înregistrează obţinerea stocurilor din producţia proprie. Se *creditează* cu ieşirile de stocuri, scoaterea din evidenţă cu ocazia vânzării. Evidenţa *analitică* se ţine pe categorii de stocuri în etalon cantitativ-valoric.



Contul 348 Diferenţe de preţ la produse (A) este un cont rectificativ al valorii de înregistrare a produselor. Înregistrează *diferenţele favorabile sau nefavorabile* stabilite la sfârşitul fiecărei perioade de gestiune, în cazul folosirii *preţului standard*. Aceste diferenţe *se stabilesc* între preţul standard (preţ prestabilit) şi costul efectiv al produselor. *Preţul standard* este un preţ prestabilit (anticipat, estimativ) cu care se înregistrează produsele în momentul obţinerii lor pe parcursul perioadei. *Costul efectiv* este un cost de producţie calculat la sfârşitul perioadei ca şi sumă a cheltuielilor cu aceste produse. *Diferenţele favorabile* se obţin atunci când costul efectiv este mai mic decât costul standard şi se înregistrează cu minus (în roşu sau în chenar). *Diferenţele nefavorabile* se obţin atunci când costul efectiv este mai mare decât costul standard şi se înregistrează cu plus (în negru). Contul 348 Diferenţele de preţ la produse este cont *bifuncţional*. *Debitul* acestui cont reflectă diferenţele de preţ favorabile sau nefavorabile obţinute la produsele obţinute (intrate) din producţie proprie. *Creditul* acestui cont reflectă diferenţele de preţ favorabile sau nefavorabile repartizate la sfârşitul perioadei asupra produselor ieşite din gestiune. *Soldul* contului este *debitor* şi reflectă diferenţele de preţ favorabile sau nefavorabile aferente produselor existente în stoc.



Conturile 701 Venituri din vânzarea produselor finite (P), 702 Venituri din vânzarea semifabricatelor (P), 703 Venituri din vânzarea produselor reziduale (P), înregistrează veniturile obţinute de entitate din vânzarea produselor. Se *creditează* cu veniturile obţinute la preţ de vânzare fără TVA. Se *debitează* cu ocazia încorporării veniturilor în rezultate prin contul 121 Profit şi pierdere. Se *soldează* la sfârşitul perioadei.



Contul 711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse (A/P), ţine evidenţa costului de producţie al produselor stocate, a veniturilor potenţiale. Înregistrează în *credit* costul de producţie sau preţul de înregistrare (preţ standard) al *produselor obţinute,* precum şi diferenţele de preţ aferente intrărilor. Se *debitează* cu costul de producţie sau preţul de înregistrare (preţ standard) al *produselor ieşite* prin vânzare precum şi diferenţele de preţ aferente ieşirilor. Este cont bifuncţional şi poate avea *sold final creditor* sau *sold final debitor (după caz)*. Contul 711 se închide la sfârşitul lunii (perioadei) prin transferarea soldului (debitor sau creditor) asupra contului 121 Profit sau pierdere.

Contabilizarea operaţiilor privind produsele se poate efectua prin *metoda inventarului permanent sau intermitent*. Evidenţa produselor se poate realiza la *cost efectiv, preţ standard sau alte metode de evaluare.*
Exemplificăm operaţii prin *metoda inventarului permanent*.

APLICAŢIA 3. Operaţii cu produse finite la cost efectiv

Menţiune: *În cazul ipotetic al evidenţei produselor finite la cost efectiv, operăm cu două categorii de preţuri: cost efectiv şi preţ de vânzare. Prin urmare nu mai folosim contul 348 Diferenţe de preţ la produse.*

Operaţia 1. *31.03.N. Agentul economic „Alfa" SRL înregistrează obţinere de produse finite la cost efectiv în valoare totală de 23.000 lei. Documente: Bon de predare, transfer, restituire, Fişa de magazie.*

Analiza contabilă: *345 + A → D 23.000 711 A/P → C 23.000*

Formula contabilă

345 *Produse finite*	=	***711*** *Venituri aferente costurilor stocurilor de produse*	*23.000*

Operaţia 2. *31.03.N. Produsele finite sunt vândute pe factură către clienţi cu suma totală de 30.000 lei, plus TVA colectată 24 %. Documente: Factură fiscală, Dispoziţie de livrare, Fişă de magazie.*

Factură:
- *preţ de vânzare 30.000 (cont 701)*
- *TVA colectată 24 % 7.200 (cont 4427)*

TOTAL factură 37.200 (cont 4111)

Analiza contabilă: *4111 + A → D 37.200 701 + P → C 30.000*
4427 + P → C 7.200

Formula contabilă

4111 *Clienţi*	=	*%*	*37.200*
		701 *Venituri din vânzarea produselor finite*	*30.000*
		4427 *TVA colectată*	*7.200*

Operaţia 3. *31.03.N. Concomitent cu vânzarea, se înregistrează scoaterea din evidenţă a produselor finite vândute, la cost efectiv. Document: Dispoziţie de livrare.*

Analiza contabilă: *345 - A → C 23.000 711 A/P → D 23.000*

Formula contabilă

711 *Venituri aferente costurilor stocurilor de produse*	=	***345*** *Produse finite*	*23.000*

Operaţia 4. *31.03.N. Închiderea contului de venituri 701 asupra contului 121.*

Analiza contabilă: *701 - P → D 30.000 121 A/P → C 30.000*

Formula contabilă

701 *Venituri din vânzarea produselor finite*	=	***121*** *Profit sau pierdere*	*30.000*

De rezolvat: *Înregistraţi operaţiile de regularizare a situaţiei TVA şi de închidere a contului de venituri. Efectuaţi apoi înregistrările în conturi şi analizaţi datele obţinute.*

APLICAŢIA 4. Varianta I. Operaţii cu produse finite la preţ standard

Menţiune: *În acest caz, varianta I, metoda de evaluare este identificarea specifică. Exemplificările sunt fără solduri iniţiale la produse finite iar intrările de produse sunt egale cu ieşirile. În varianta I, a evidenţei produselor finite la preţ standard, operăm cu trei categorii de preţuri: preţ standard, cost efectiv şi preţ de vânzare. Prin urmare vom folosi contul 348 Diferenţe de preţ la produse.*

Operaţia 1. *15.04.N. Agentul economic „Panificaţia” SRL obţine din procesul de producţie următoarele produse finite:*

- *Pâine albă 700 g 1.200 bucăţi x preţ standard (PS) 2,00 lei = 2.400 lei*
- *Pâine semialbă 500 g 800 bucăţi x preţ standard (PS) 1,90 lei = 1.520 lei*

TOTAL 3.920 lei

Document: Bon de predare, transfer, restituire, Fişa de magazie.

Analiza contabilă: *345 + A → D 3.920 (PS) 711 A/P → C 3.920 (PS)*

Formula contabilă

345 Produse finite	=	**711** Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	3.920

Operaţia 2. *16.04.N. Se vinde pe factură clientului „Magazinul Beta” toată cantitatea de pâine la preţul de vânzare 2,50 lei pentru pâine albă şi 2,30 lei pâine semialbă. TVA colectată aferentă vânzării este 9 %. Documente: Factură fiscală, Dispoziţie de livrare, Fişă de magazie.*

- *Pâine albă 700 g 1.200 buc. x preţ vânzare (Pv) 2,50 lei = 3.000 lei*
- *Pâine semialbă 500 g 800 buc. x preţ vânzare (Pv) 2,30 lei = 1.840 lei*

TOTAL valoare fără TVA 4.840 (cont 701)

- *TVA colectată 9 % 436 (cont 4427)*

TOTAL factură 5.276 (cont 4111)

Analiza contabilă: 4111 + A → D 5.276 701 + P → C 4.840
4427 + P → C 436

Formula contabilă

4111 Clienţi	=	%	5.276
		701 Venituri din vânzarea produselor finite	4.840
		4427 TVA colectată	436

Operaţia 3. *16.04.N. Concomitent cu vânzarea, se descarcă gestiunea de produse finite pentru produsele finite vândute. Evidenţa gestiunii se ţine la preţ standard (PS). Document: Dispoziţie de livrare, Fişă de magazie.*

- *Pâine albă 700 g 1.200 bucăţi x preţ standard (PS) 2,00 lei = 2.400 lei*
- *Pâine semialbă 500 g 800 bucăţi x preţ standard (PS) 1,90 lei = 1.520 lei*

TOTAL 3.920 lei

Analiza contabilă: *345 - A → C 3.920 (PS) 711 A/P → D 3.920 (PS)*

Formula contabilă

711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	=	**345** Produse finite	3.920

Operaţia 4. *30.04.N. La sfârşitul lunii când se cunosc cheltuielile totale, se calculează costul efectiv unitar. La Pâine albă 700 g costul efectiv este de 1,70 lei*

iar la Pâine semialbă 500 g costul efectiv este de 2,20 lei. Se înregistrează diferenţele de preţ între costul efectiv (C ef) şi preţul standard (PS), aferente produselor ***intrate*** *în magazie în cursul lunii. Formula de calcul: ± Diferenţe de preţ = Cost efectiv* **-** *Preţ standard. Document: Situaţie de calcul (fig.4.4).*

SITUAŢIE CALCUL COSTURI

Denumire produs	***Cant.***	***Cost efectiv***	***Valoare la cost efectiv***	***Preţ standard***	***Valoare la preţ stand.***	***Diferenţe C ef - PS***
Pâine albă 0,7	*1.200*	*1,70*	*2.040*	*2,00*	*2.400*	*- 360*
Pâine semi albă 0,5	*800*	*2,20*	*1.760*	*1,90*	*1.520*	*+ 240*
TOTAL	*x*	*x*	*3.800*	*x*	*3.920*	*- 120*

Fig. 4.4. Situaţie calcul costuri

Din analiza Situaţiei de calcul rezultă o diferenţă favorabilă de – 120 lei.

Analiza contabilă: *348 A/P → D - 120 711 A/P → C - 120*

Formula contabilă

348 *Diferenţe de preţ la produse =* ***711*** *Venituri aferente costurilor stocurilor de produse - 120*

Operaţia 5. *30.04.N. La sfârşitul lunii se repartizează diferenţele de preţ aferente produselor finite* ***ieşite*** *din magazie. În cazul nostru ieşirile din magazie sunt egale cu intrările în magazie. Prin urmare, vom repartiza toate diferenţele în valoare totală de – 120 lei. Document: Situaţie calcul.*

Analiza contabilă: *348 A/P → C - 120 711 A/P → D - 120*

Formula contabilă

711 *Venituri aferente costurilor stocurilor de produse =* ***348*** *Diferenţe de preţ la produse - 120*

De rezolvat: *Înregistraţi operaţiile de regularizare a situaţiei TVA şi de închidere a contului de venituri. Efectuaţi apoi înregistrările în conturile sintetice şi analitice. Analizaţi datele obţinute.*

Menţiune: Pentru conturile *341 Semifabricate* şi *346 Produse reziduale*, contabilizarea operaţiilor se face după *aceleaşi regului* ca şi pentru contul 345 Produse finite.

APLICAŢIA 5. Varianta a II-a Operaţii cu produse finite la preţ standard

Menţiune*: În varianta a II-a, exemplificăm operaţii privind produsele finite unde avem în conturi solduri iniţiale, intrări, ieşiri, solduri finale.*

Agentul economic producător „Gama" SRL prezintă următoarele solduri iniţiale: SiD 345 12.500, SiD 348 1.200. În cursul lunii mai, exerciţiul N, înregistrează diverse operaţii cu produse finite, prezentate în următorul Registru centralizator:

Op.1	*15.05.N*	*Obţinere produse finite*	*345 = 711*	*23.400*
Op.2	*16.05.N.*	*Vânzare produse finite*	*4111 = %* *701* *4427*	*44.144* *35.600* *8.544*
Op.3	*16.05.N.*	*Descărcarea gestiunii*	*711 = 345*	*21.000*
Op.4	*31.05.N.*	*Diferenţe aferente intrări*	*348 = 711*	*– 6.300*

Aceste operaţii sunt echivalente cu operaţiile de la 1 la 4 de la Aplicaţia anterioară nr.4. Evaluarea se face la preţ standard. La sfârşitul lunii, după efectuarea înregistrărilor, situaţia în conturi este următoarea:

D(+) **345 Produse finite** (-)C

SiD (stocuri iniţiale)	12.500		
711/ RD (intrări stocuri)	23.400	711/ RC (ieşiri stocuri)	21.000
....			

D(+) **348 Diferenţe de preţ la produse** (-)C

SiD (diferenţe stocuri iniţiale)	+ 1.200		
711/ RD (diferenţe intrări)	– 6.300	RC = Diferenţe aferente ieşirilor = ?	.. x ..
....			

D(±) **711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse** (±)C

345/ RD (venituri ieşiri)	21.000	345/ venituri intrări	23.400
348/ diferenţe ieşiri = ?	... x ...	348/ diferenţe intrări	– 6.300
....			

Operaţia 5. *31.05.N. La sfârşitul lunii se repartizează diferenţele de preţ aferente produselor finite* ***ieşite*** *din magazie. În cazul acesta vom repartiza diferenţele aferente ieşirilor de produse finite cu ajutorul coeficientului K.*

$$K = \frac{(Si + RD)\ 348}{(Si + RD)\ 345} = \frac{+1.200 - 6.300}{12.500 + 23.400} = \frac{-5.100}{+35.900} = -0{,}14$$

X = Diferenţe aferente ieşirilor = K x R 345 = – 0,14 x 21.000 = – 2.940
Document: Situaţie calcul.
Analiza contabilă: *348 A/P → C – 2.940 711 A/P → D – 2.940*
Formula contabilă

711 *Venituri aferente costurilor stocurilor de produse*	=	***348*** *Diferenţe de preţ la produse*	*- 2.940*

De rezolvat: *Efectuaţi înregistrările aferente operaţiei nr.5. în conturile prezentate anterior (în spaţiile unde lipsesc informaţiile complete). Efectuaţi apoi operaţiile de închidere a conturilor de venituri cu înregistrările aferente. Interpretaţi datele obţinute prin prisma soldurilor iniţiale, a rulajelor şi a soldurilor finale.*

4.4. CONTABILITATEA MĂRFURILOR

Noţiuni teoretice *Mărfurile* sunt bunuri cumpărate în scopul vânzării sau bunuri obţinute din producţia proprie destinate vânzării. În funcţie de sfera de organizare comercială, mărfurile pot fi: *mărfuri în comerţul cu ridicata (en gros), mărfuri în comerţul cu amănuntul (en detail), mărfuri în comerţul de alimentaţie publică, alte sectoare economice.*

Evenimentele şi tranzacţiile economice dintr-o entitate comercială se realizează în funcţie de *procesele economice* specifice: aprovizionare, depozitare, vânzare. Contabilitatea mărfurilor prezintă *particularităţi* în funcţie de metodele de organizare a contabilităţii sintetice şi analitice precum şi metodele de evaluare a stocurilor. *Contabilitatea sintetică* se poate realiza prin metoda inventarului permanent sau metoda inventarului intermitent. *Contabilitatea analitică* se poate organiza în funcţie de etalonul de evidenţă, global-valoric sau cantitativ-valoric. *Evaluarea mărfurilor* se poate realiza prin metoda preţului cu ridicata, metoda preţului cu amănuntul, metoda costului de achiziţie, metoda preţului standard, metoda costului mediu ponderat, metoda FIFO, LIFO, precum şi alte metode.

În procesul de contabilizare a mărfurilor o importanţă deosebită o are formarea preţurilor. *Modalităţile de calcul a preţurilor* sunt prezentate în *fig.4.5 şi şi fig. 4.6.*

a. Comerţul cu ridicata:

TVA deductibilă = = Pc x cota

Preţ de cumpărare (Pc)	Adaos comercial (Ad)
Preţ de vânzare cu ridicata **(Pv)**	

TVA colectată = = Pv x cota

Fig.4. 5. Formarea preţurilor în comerţul cu ridicata

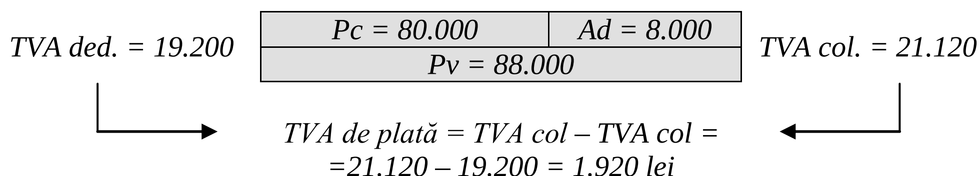
Preţul de vânzare cu ridicata (Pv) = Preţ de cumpărare (Pc) + Adaos comercial (Ad)
sau **Pv = Pc + Ad**

TVA deductibilă se referă la TVA aferentă aprovizionărilor şi se plăteşte furnizorului odată cu achiziţia mărfurilor. Valoarea TVA deductibilă se calculează prin aplicarea cotei de TVA la valoarea aprovizionărilor. *TVA colectată* se referă la TVA aferentă vânzărilor şi se încasează de la client odată cu vânzarea mărfurilor. Valoarea TVA colectată se calculează prin aplicarea cotei de TVA la valoarea vânzărilor. TVA deductibilă se deduce (se scade) din TVA colectată iar diferenţa o formează *TVA de plată* la bugetul de stat. *Cota de TVA* deductibilă sau colectată poate fi cota standard de 24 % sau cotă redusă de 9 %, în funcţie de reglementările legislative care stabilesc cota de TVA la diverse categorii de mărfuri.

Exemplu: ***Enunţ***: *Agentul economic angrosist se aprovizionează cu mărfuri de la furnizori în valoare totală de 80.000 lei plus TVA deductibilă 24 %. Adaosul comercial aplicat este de 10 %. Mărfurile sunt revândute unui magazin, la preţ de*

vânzare plus TVA colectată 24 %. ***Se cere****: Stabiliţi structura preţului cu ridicata.* ***Rezolvare****: TVA deductibilă = Pc x cota = 80.000 x 24 % =* <u>*19.200 lei*</u>*. Ad = Pc x cota = 80.000 x 10 % =* <u>*8.000 lei*</u>*. Pv = Pc + Ad = 80.000 + 8.000 =* <u>*88.000 lei*</u>*. TVA colectată = Pv x cota = 88.000 x 24 % =* <u>*21.120 lei*</u>*.*

Structura preţului cu ridicata:



Menţiune*: Observăm că valoarea TVA de plată = cota x VA = cota x Adaos com = = 24 % x 8.000 = 1.920 lei.*

b. Comerţul cu amănuntul:

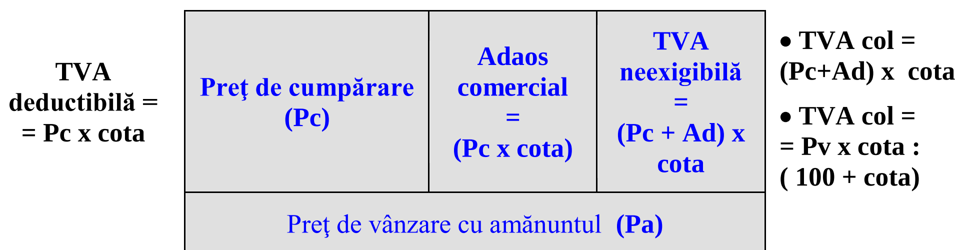


Fig.4. 6. Formarea preţurilor în comerţul cu amănuntul

Preţul de vânzare cu amănuntul (Pa) =
= Preţ de cumpărare (Pc) + Adaos comercial (Ad) + TVA neexigibilă (TVA neex)

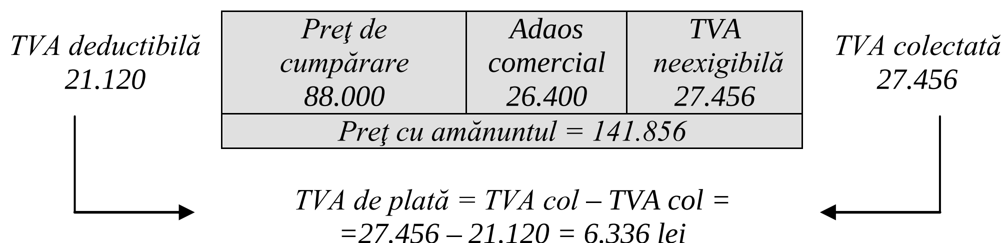
sau **Pa = Pc + Ad + TVA neex**

Menţiune*: La formarea preţului cu amănuntul, TVA neexigibilă se calculează la mărfurile în stoc, La vânzare, TVA neexigibilă se transformă în TVA colectată.*

Exemplu*:* ***Enunţ****: Agentul economic detalist se aprovizionează cu mărfuri de la angrosist în valoare totală de 88.000 lei plus TVA deductibilă 24 %. Adaosul comercial aplicat este de 30 %. Vânzarea se poate face în două variante: a)Mărfurile sunt vândute pe factură unui agent economic la preţ de vânzare cu amănuntul plus TVA colectată 24 %. b) Mărfurile sunt vândute în numerar la preţ de vânzare cu amănuntul inclusiv TVA colectată.* ***Se cere****: Stabiliţi structura preţului cu amănuntul.* ***Rezolvare****: TVA deductibilă = Pc x cota = 88.000 x 24 % =* <u>*21.120 lei*</u>*. Ad = Pc x cota = 88.000 x 30 % =* <u>*26.400 lei*</u>*. TVA neex = (Pc+Ad) x cota = (88.000 + 26.400) x 24 % = 114.400 x 24 % =* <u>*27.456 lei*</u>*. Pa = Pc + Ad+TVA neex= 88.000 + 26.400 + 27.456 =* <u>*141.856 lei*</u>*. a) TVA colectată = (Pc+*

+Ad) cota = (88.000 + 26.400) x 24 % = 114.400 x 24 % = *<u>27.456 lei</u>* *sau b) TVA colectată = Pa x cota / (100 + cota)= 141.856 x 24 / 124 =* *<u>27.456 lei</u>.*

Structura preţului cu amănuntul:



***Menţiuni**: I) Cota de TVA stabilită prin metoda sutei mărite, TVA col = 24 /100 + 24 = 24/124 mai poate fi exprimată prin procentul de 19,355 %. II) Observăm că valoarea TVA de plată = cota x VA = cota x Adaos com. = 24 % x 26.400 = 6.336*

Documente specifice Pentru contabilizarea mărfurilor se folosesc următoarele documente: *Factură fiscală, Notă de recepţie, Fişă de magazie, Chitanţă, Bon fiscal, Monetar, Raport de gestiune, Listă de inventariere, Registrul*-inventar.

Conturi specifice

371 Mărfuri (A)
378 Diferenţe de preţ la mărfuri (P)
4428 TVA neexigibilă (P)
607 Cheltuieli privind mărfurile (A)
707 Venituri din vânzarea mărfurilor (P)
401 Furnizori (P)

371

371 Mărfuri (A) *înregistrează* operaţiile de intrări şi ieşiri de mărfuri. *Se debitează* cu achiziţiile de mărfuri, la preţul de înregistrare. *Se creditează* cu ocazia descărcării gestiunii de mărfuri la vânzarea lor. *Soldul final debitor* arată mărfurile existente în stoc la sfârşitul perioadei. Contul sintetic de gradul I 371 Mărfuri se dezvoltă în *analitice* de gradul I, Mărfuri în depozite sau Mărfuri în magazine cu amănuntul. În cadrul lor, în funcţie de etalonul de evidenţă folosit, informaţia se mai poate detalia în analitice pe gestiuni şi pe structuri sortimentale. În cazul evidenţei global-valorice, de regulă, nu este necesară dezvoltarea pe analitice sortimentale.

378

378 Diferenţe de preţ la mărfuri (P) este un cont rectificativ de valoare care înregistrează evidenţa adaosului comercial (marja comercială). *Se creditează* cu adaosul comercial aferent intrărilor de mărfuri şi *se debitează* cu adaosul comercial aferent vânzărilor de mărfuri. *Soldul final creditor* arată adaosul aferent stocului de mărfuri.

4428 **Contul 4428 TVA neexigibilă (P)** înregistrează evidenţa valorii TVA neexigibilă ca şi componentă a preţului cu amănuntul. Deşi acest cont de regulă este bifuncţional, în acest caz funcţionează ca şi cont de *pasiv*. *Se creditează* cu TVA neexigibilă aferentă intrărilor de mărfuri. *Se debitează* cu TVA neexigibilă aferentă vânzărilor de mărfuri. *Soldul final creditor* arată TVA neexigibilă aferentă mărfurilor în stoc.

607 **Contul 607 Cheltuieli privind mărfurile (A)** evidenţiază costul mărfurilor vândute. *Se debitează* cu înregistrarea cheltuielilor cu ocazia descărcării gestiunii de mărfuri şi *se creditează* cu decontarea cheltuielilor asupra rezultatului prin contul 121 Profit sau pierdere. La sfârşitul perioadei *se soldează.*

707 **Contul 707 Venituri din vânzarea mărfurilor (P)** înregistrează veniturile realizate din activitatea de vânzare a mărfurilor. *Se creditează* cu veniturile obţinute din vânzarea mărfurilor la preţ de vânzare fără TVA colectată şi *se debitează* cu încorporarea veniturilor în contul de rezultate prin contul 121 Profit sau pierdere. La sfârşitul perioadei *se soldează*.

APLICAŢIA 6. Operaţii privind mărfurile în comerţul cu ridicata, evaluate la preţ de vânzare cu ridicata. Metoda inventarului permanent.

Agentul economic „CALITATEA" SRL are ca şi obiect de activitate comercializarea mărfurilor cu ridicata (en gros). Entitatea se aprovizionează de la furnizori cu diverse mărfuri la preţ de cumpărare 80.000 lei, plus TVA deductibilă 24 %. La recepţie se stabileşte un adaos comercial de 10 %. Ulterior se vând pe factură unui magazin toate mărfurile, la preţ de vânzare cu ridicata la care adaugă TVA colectată 24 %. Concomitent se înregistrează descărcarea gestiunii pentru mărfurile vândute. La sfârşitul perioadei se înregistrează regularizarea situaţiei TVA. ***Menţiune:*** *Structura şi calculul formării preţului în comerţul cu ridicata este prezentată în exemplul anterior la fig.4.5.*

Operaţia 1. *05.03.N. Înregistrare aprovizionare diverse mărfuri de la furnizori. Documente: Factura fiscală, Notă de recepţie, Fişă de magazie.*

Factură fiscală:	• *preţ de cumpărare*	*80.000*	*(cont 371)*
	• *TVA deductibilă 24 %*	*19.200*	*(cont 4426)*
	TOTAL factură	*99.200*	*(cont 401)*

Analiza contabilă:	*371 + A → D*	*80.000*	*(Pc)*
	4426 + A → D	*19.200*	*(Pc x 24 %)*
	401 + P → C	*99.200*	*(Pc + TVA deductibilă)*

Formula contabilă

%	=	***401*** *Furnizori*	*99.200*
371 *Mărfuri*			*80.000*
4426 *TVA deductibilă*			*19.200*

Operaţia 2. *05.03.N. Înregistrare recepţie mărfuri prin evidenţierea adaosului comercial aferent intrărilor. Document: Notă de recepţie, Situaţie calcul, Fişă de magazie.*

Analiza contabilă:	*371 + A → D*	*8.000*	*(Ad = Pc x 10 %)*
	378 + P → C	*8.000*	*(Ad = Pc x 10 %)*

Formula contabilă

371 Mărfuri	=	**378** Diferenţe de preţ la mărfuri	8.000

Operaţia 3. 10.03.N. Înregistrarea vânzării de mărfuri către client. Documente: Factură fiscală, Fişă de magazie.

Factură fiscală:
- preţ de vânzare 88.000 (cont 707)
- TVA colectată 24 % 21.120 (cont 4427)

TOTAL factură 109.120 (cont 4111)

Analiza contabilă:
4111 + A → D 109.120 (Val. fact. = Pv ridic. + TVA col.)
707 + P → C 88.000 (Pv cu ridicata)
4427 + P → C 21.120 (TVA colectată)

Formula contabilă

4111 Clienţi	=	%	109.120
		707 Venituri din vânzarea mărfurilor	88.000
		4427 TVA colectată	21.120

Operaţia 4. 10.03.N. Descărcarea gestiunii mărfurilor vândute. Document: Situaţie de calcul.

Analiza contabilă:
371 - A → C 88.000 (Pv cu ridicata)
378 - P → D* 8.000 (Ad. aferent vânzării)
607 + A → D 80.000 (Pv cu ridicata - Ad)

Formula contabilă

%	=	**371** Mărfuri	88.000
607 Cheltuieli privind mărfurile			80.000
378 Diferenţe de preţ la mărfuri			8.000

* În cazul în care am avea sold iniţial la mărfuri sau nu se vinde întreaga cantitate de mărfuri şi avem mărfuri în stoc, pentru determinarea adaosului aferent vânzării vom folosi metoda repartizării proporţionale cu ajutorul cotei medii de adaos (K). Formulele de calcul specifice sunt:

$$K = \frac{(SiC + RC)\ 378}{(SiD + RD)\ 371} \times 100$$

Adaos aferent vânzării (D 378) = K x RC 707

Operaţia 5. 31.03.N. Regularizarea situaţiei TVA la sfârşitul perioadei. Documente: Decont TVA, Declaraţii fiscale.

Analiza contabilă: Decont TVA:
TVA colectată = 21.120 cont 4427 - P → D
TVA deductibilă = 19.200 cont 4426 - A → C
TVA de plată = 1.920* cont 4423 + P → C

Formula contabilă

4427 TVA colectată	=	%	21.120
		4426 TVA deductibilă	19.200
		4423 TVA de plată	1.920

* **Remarcă:** Observăm că TVA de plată = Valoarea adăugată (VA) x cota = Adaos comercial aferent vânzării x cota = 8.000 x 24 % = 1.920 lei.

Operaţia 6. *31.03.N. Închiderea conturilor de cheltuieli şi venituri. Document: Situaţie de calcul.*

Analiza contabilă: *607 - A → C 80.000 | 707 - P → D 88.000*
121 A/P → D 80.000 | 121 A/P → C 88.000

Formule contabile

121 *Profit sau pierdere*	=	***607*** *Cheltuieli privind mărfurile*	*80.000*
707 *Venituri din vânzarea mărfurilor*	=	***121*** *Profit sau pierdere*	*88.000*

Remarcă: *Observăm că SfC 121 Profit sau pierdere (88.000 – 80.000 = 8.000) este egal Adaosul comercial (8.000). SfC 121 reprezintă profitul potenţial (marja comercială) din care se vor acoperi apoi cheltuielile pentru desfăşurarea activităţii unităţii comerciale iar diferenţa va fi profit efectiv.*

De rezolvat: *Efectuaţi înregistrările în conturi, stabiliţi relaţiile de corespondenţă între sumele din conturi, interpretaţi soldurile finale.*

APLICAŢIA 7. Operaţii privind mărfurile în comerţul cu amănuntul, evaluate la preţ cu amănuntul. Metoda inventarului permanent.

Agentul economic „ABC" SRL are ca şi obiect de activitate comercializarea mărfurilor în comerţul cu amănuntul. La începutul lunii martie, exerciţiul N se prezintă următoarea situaţie în conturi:

SiD	*371*	*40.000*	*SiC*	*1012*	*5.000*	*SiC*	*4428*	*7.800*
SiD	*5121*	*70.000*	*SiC*	*378*	*10.000*	*SiC*	*5191*	*87.200*

În cursul lunii ***martie****, magazinul se aprovizionează de la furnizorul „Diana" SRL cu mărfuri la preţ de achiziţie (preţ de cumpărare) 50.000 lei, plus TVA deductibilă 24 %. La recepţie se stabileşte un adaos comercial de 25 %. TVA neexigibilă 24 %. Ulterior se operează vânzarea de mărfuri în numerar în sumă totală de 70.000 lei inclusiv TVA colectată 24 %. Concomitent se înregistrează descărcarea gestiunii de mărfuri aferentă mărfurilor vândute. La sfârşitul perioadei se înregistrează regularizarea TVA şi închiderea conturilor de cheltuieli şi venituri. Evidenţa mărfurilor în contul 371 Mărfuri se ţine la preţ de vânzare cu amănuntul, global-valoric. Menţiune: Pentru efectuarea calculelor de formare a preţului vom studia Schema formării preţurilor de la fig.4.6.*

Operaţia 1. *15.03.N. Înregistrare aprovizionare mărfuri de la furnizori. Documente: Factură fiscală, Notă de recepţie.*

Calcul: a. Preţ de cumpărare (Pc) = 50.000 (D 371)
b. TVA deductibilă = Pc x cota = 50.000 x 24 % = 12.000 (D 4426)
c. TOTAL FACTURĂ = 62.000 (C 401)

Analiza contabilă: *371 + A → D 50.000 (Pc)*
4426 + A → D 12.000 (Pc x 24 %)
401 + P → C 62.000 (Pc+ TVA deductibilă)
Analitic: C 401/Diana SRL 62.000

Formula contabilă

%	=	**401** Furnizori	62.000
371 Mărfuri			50.000
4426 TVA deductibilă			12.000

Operaţia 2. *15.03.N. Înregistrare recepţie mărfuri prin stabilirea adaosului comercial 25 % şi a TVA neexigibilă 24 %, aferentă **intrărilor**. Adaosul comercial şi TVA neexigibilă intră în structura preţului cu amănuntul al mărfurilor, evidenţiat în debitul contului 371 (vezi fig.4.6). Document: Notă de recepţie, Raport de gestiune.*

Calcul: a. Adaos comercial aferent intrărilor = Pc x cota = 50.000 x 25 % =
= 12.500 .... (C 378)
b. TVA neexigibilă aferentă intrărilor de mărfuri = (Pc + Ad) x cota =
(50.000 + 12.500) x 24 % = 62.500 x 24 % = 15.000 ....(C 4428)
c. Adaos comercial + TVA neexigibilă, aferente intrărilor, care intră în
preţul de vânzare cu amănuntul = 12.500 + 15.000 = 27.500 .... (D 371)

Analiza contabilă:			
	378 + P → C	12.500	(Pc x cota)
	4428 + P → C	15.000	(Pc + Ad) x 24 %
	371 + A → D	27.500	(Ad + TVA neex)

Formula contabilă

371 Mărfuri	=	**%**	27.500
		378 Diferenţe de preţ la mărfuri	12.500
		4428 TVA neexigibilă	15.000

Operaţia 3. *20.03.N. Înregistrarea vânzării de mărfuri în numerar. Documente: Bon fiscal, Monetar, Registrul de casă, Raport de gestiune.*

Calcul:

a. Încasări din vânzarea mărfurilor la preţ cu amănuntul, inclusiv TVA (Pa) =
=70.000 ....(D 5311)
b.TVA colectată aferentă vânzărilor de mărfuri = Pa x (cota/100 + cota) =
=70.000 x 24/124 = 13.548 .... (C 4427)
c. Venituri din vânzarea mărfurilor = Pa – TVA colectată = 70.000 – 13.548 =
=56.452 .... (C 707)

Analiza contabilă:			
	5311 + A → D	70.000	(Pa inclusiv TVA)
	4427 + P → C	13.548	(Pa x 24/124)
	707 + P → C	56.452	(Pa - TVA col)

Formula contabilă

5311 Casa în lei	=	**%**	70.000
		707 Venituri din vânzarea mărfurilor	56.452
		4427 TVA colectată	13.548

Operaţia 4. *20.03.N Înregistrarea descărcării gestiunii de mărfuri pentru mărfurile ieşite prin vânzare. Documente: Situaţie de calcul, Raport de gestiune.*

Calcul:

a. Valoarea ieşirilor de mărfuri la preţ de vânzare cu amănuntul inclusiv TVA (Pa)=
=70.000 .... (C 371)

b.TVA neexigibilă aferentă mărfurilor ieşite prin vânzare = Pa x (cota/100 + cota)= = 70.000 x 24/124 = 13.548 .... (C 4428)

c. Pentru determinarea adaosului aferent vânzării se foloseşte repartizarea proporţională cu ajutorul cotei medii de adaos (K). Formulele de calcul specifice:

$$K = \frac{(SiC + RC)\ 378}{(SiD + RD)\ 371 - (SiC + RC\ 4428)} = \frac{10000 + 12500}{(40000 + 77500) - (7800+15000)}$$

.

$$= \frac{22500}{117500 - 22800} = \frac{22500}{94700} = 0,2376$$

Cota medie de adaos (K) se poate exprima şi în procente 0,2376 x 100 = 23,76 %
Adaos aferent vânzărilor de mărfuri = K x RC 707 = 23,76 % x 56.452 = = 13.413 lei.. (D 378)

d. Costul mărfurilor vândute = Pa – TVA neexigibilă aferentă vânzării – Adaos comercial aferent vânzării = 70.000 – 13.648 – 13.413 = 43.039 (D 607)

Analiza contabilă:

(a)	371 - A → C	70.000	(Pa inclusiv TVA)
(b)	4428 - P → D	13.548	(Pa x 24 / 124)
(c)	378 - P → D*	13.413	(Ad. aferent vânzării)
(d)	607 + A → D	43.039	(Pa - TVA neex. - Ad. vînzare)

Formula contabilă:

%	=	**371** Mărfuri	70.000
607 Cheltuieli privind mărfurile			43.039
378 Diferenţe de preţ la mărfuri			13.413
4428 TVA neexigibilă			13.548

Menţiuni: *1) Cota medie de adaos (K) arată în procente adaosul realizat la 100 lei vânzări În sumă absolută la 100 lei vânzări se obţine 23,76 lei adaos. În cazul acestei probleme aplicative, valoarea de 13.413 lei în sumă absolută, reprezintă marja comercială, din care se vor acoperi cheltuielile necesare desfăşurării activităţii comerciale iar diferenţa este profit sau pierdere. 2) Calculul în conturile care alcătuiesc formula contabilă a descărcării gestiunii se face în următoarea ordine: a) C 371 = valoarea vânzării inclusiv TVA de la operaţia 3, b) D 4428, c) D 378, d) D 607. 3) Pentru stabilirea coeficientului K, calcul sumelor din conturi se face cumulat de la începutul anului.*

Operaţia 5. *25.03.N. Depunerea numerarului rezultat din vânzări la bancă. Documente: Ordin de încasare bancar, Registru de casă, Extras de cont.*

Reguli de contabilizare: *Contul 581 Viramente interne A/P înregistrează operaţiile de trecere a banilor dintr-o formă în alta, din bani în numerar aflaţi în casierie, în bani scripturali aflaţi în contul de la bancă. De regulă, acest cont trebuie să se soldeze după fiecare tranzacţie monetară.*

Analiza contabilă:

5311 – A → C	70.000	5121 + A → D	70.000
581 A/P → D	70.000	581 A/P → C	70.000

Formule contabile

581 Viramente interne	=	**5311** Casa în lei	70.000
5121 Conturi la bănci în lei	=	**581** Viramente interne	70.000

Operaţia 6. *31.03.N. Regularizare TVA la sfârşitul perioadei. Documente: Decont TVA, Situaţie calcul, Declaraţii fiscale.*

Analiza contabilă: *Decont TVA:*

TVA colectată	=	*13.548*	*cont 4427 - P → D*
TVA deductibilă	=	*12.000*	*cont 4426 - A → C*
TVA de plată	=	*1.548*	*cont 4423 + P → C*

Formula contabilă:

4427 *TVA colectată*	=	**%**	*13.548*
		4426 *TVA deductibilă*	*12.000*
		4423 *TVA de plată*	*1.548*

Operaţia 7. *31.03.N. Închiderea conturilor de cheltuieli şi venituri. Document: Situaţie de calcul.*

Analiza contabilă:	*607 - A → C*	43.039	*707 - P → D*	56.452
	121 A/P → D	43.039	*121 A/P → C*	56.452

Formule contabile

121 *Profit sau pierdere*	=	***607*** *Cheltuieli privind mărfurile*	*43.039*
707 *Venituri din vânzarea mărfurilor*	=	***121*** *Profit sau pierdere*	*56.452*

Remarcă*: Observăm că avem SfC 121 = 13.413 lei = Adaos comercial aferent mărfurilor vândute. Acesta reprezintă marja comercială din care se vor acoperi cheltuielile de circulaţie ale mărfurilor iar diferenţa va reprezenta profitul efectiv.*

Operaţia 8. *25.04.N. Plată furnizori şi TVA de plată prin contul de la bancă. Documente: Ordine de plată, Extras de cont.*

Analiza contabilă: 401 - P →D 62.000 4423 - P →D 1.548 5121 - A →C 63.148

Analitic: D 401/Diana SRL 63.148

Formula contabilă

%	=	***5121*** *Conturi la bănci în lei*	*63.148*
401 *Furnizori*			*62.000*
4423 *TVA de plată*			*1.548*

De rezolvat: *Întocmiţi Registrul-jurnal, înregistraţi în conturi.Interpretaţi relaţia de legătură între conturi prin prisma elementelor conturilor.*

APLICAŢIA 8. Operaţii privind mărfurile în comerţul cu amănuntul, evaluate la cost de achiziţie. Metoda inventarului permanent.

Agentul economic „Tisa" SRL se aprovizionează de la furnizori cu diverse mărfuri de panificaţie în sumă de 10.000 lei plus TVA deductibilă 9 %. Vinde unui client pe factură jumătate din mărfuri la preţ de vânzare 7.500 lei plus TVA colectată 9 %. Înregistrările contabile aferente sunt prezentate în Registrul centralizator:

Op.1	15.05.N	*Aprovizionare mărfuri la cost de achiziţie*	*% = 401* *371* *4426*	*10.900* *10.000* *900*
Op.2	16.05.N.	*Vânzare mărfuri la preţ de vânzare*	*4111 = %* *707* *4427*	*8.175* *7.500* *675*

Op.3	16.05.N.	*Descărcarea gestiunii de mărfuri la cost de achiziţie*	*607 = 371*	*5.000*
Op.4	31.05.N.	*Închiderea conturilor de cheltuieli şi venituri*	*121 = 607* *707 = 121*	*5.000* *7.500*

Evidenţa mărfurilor se mai poate ţine în funcţie de *metodele de evaluare* la *cost mediu ponderat, preţ standard, FIFO, LIFO, alte metode*. Contabilizarea operaţiilor privind mărfurile se poate realiza şi prin *metoda inventarului intermitent*. În acest caz aprovizionarea se trece direct pe cheltuieli iar la începutul şi sfârşitul perioadei se efectuează operaţiile de destocare şi stocare.

Contabilitatea *ambalajelor* se ţine cu ajutorul conturilor specifice: *381 Ambalaje, 388 Diferenţe de preţ la ambalaje, 3023 Materiale pentru ambalat*. Aceste conturi funcţionează după regulile generale ale conturilor de stocuri.

Evenimentele şi tranzacţiile desfăşurate în entităţi comerciale generează şi *alte tipuri de operaţii*: import-export de mărfuri, vânzări de mărfuri cu plata în rate, modificări de preţuri, mărfuri la terţi, comerţul în consignaţie, rezultate la inventariere, donaţii, etc.

4.5. CONTABILITATEA AJUSTĂRILOR PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR

Ajustările pentru deprecierea stocurilor se stabilesc la nivelul diferenţelor dintre valoarea contabilă a stocurilor (mai mică) şi valoarea stabilită la inventariere (mai mare). Evidenţa se ţine prin conturi specifice din cadrul *Grupei 39 Ajustări pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie* (*vezi Plan de conturi general - anexă manual*).

Exemplu:*20.12.N. Se înregistrează ajustări pentru deprecieri de stocuri determinate de scăderea preţurilor:*
- *deprecierea materiilor prime 2.500*
- *deprecierea ambalajelor 1.000*

Analiza contabilă: *391 + P → C 2.500   398 + P → C 1.000*
6814 + A → D 3.500

Formula contabilă

6814 *Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante*	=	*%*	*3.500*
		391 *Ajustări pentru deprecierea materiilor prime*	*2.500*
		398 *Ajustări pentru deprecierea ambalajelor*	*1.000*

De rezolvat: *Efectuaţi operaţia de închidere a contului de cheltuieli. Analizaţi datele obţinute.*



Rezumat

Stocurile fac parte din categoria activelor circulante. Ele sunt bunuri materiale destinate a fi consumate sau vândute. După modul de procurare, stocurile pot fi stocuri cumpărate, stocuri fabricate, stocuri obţinute din producţie proprie, stocuri în curs de aprovizionare, stocuri aflate la terţi. Din categoria stocurilor achiziţionate prin cumpărare fac parte: materii prime, materiale consumabile, materiale de natura obiectelor de inventar, mărfuri, ambalaje, etc. Stocurile fabricate cuprind:

semifabricate, produse finite, produse reziduale, producţia în curs de execuţie, etc. Evaluarea stocurilor se poate face prin metode variate în funcţie de particularităţile de evidenţă şi gestiune: metoda identificării specifice, costul mediu ponderat, metoda standard, FIFO, LIFO, metoda preţului cu ridicata, metoda preţului cu amănuntul, metoda costului de achiziţie etc. Periodic se pot înregistra ajustări pentru deprecierea stocurilor. Metodele de contabilizare pot fi: metoda inventarului permanent, metoda inventarului intermitent. Evidenţa stocurilor se ţine global - valoric sau cantitativ - valoric pe gestiuni şi structură sortimentală, în conturi sintetice şi analitice. Stocurile consumate se trec pe cheltuieli. Stocurile vândute se constituie în venituri. La aprovizionare se plăteşte furnizorilor TVA deductibilă, iar la vânzare se încasează de la clienţi TVA colectată. Diferenţa între TVA colectată şi TVA deductibilă formează TVA de plată sau TVA de recuperat, după caz.

Termeni cheie

- *active circulante*
- *stocuri*
- *materii prime*
- *materiale consumabile*
- *materiale de natura obiectelor de inventar*
- *producţia în curs de execuţie*
- *semifabricate*
- *produse finite*
- *produse reziduale*
- *mărfuri*
- *metoda inventarului permanent*
- *metoda inventarului intermitent*
- *metoda costului de achiziţie*
- *metoda preţului cu amănuntul*
- *adaos comercial*
- *TVA deductibilă*
- *TVA colectată*
- *TVA de plată*
- *TVA neexigibilă*

De rezolvat: *Analizaţi definiţiile termenilor cheie. Poate veţi dori să adăugaţi unele însemnări. Aceasta este o ocazie să vă fixaţi cuvintele şi expresiile pe care le-aţi învăţat.*



Mic dicţionar

- **achiziţie** - acţiunea de a cumpăra bunuri materiale sau valorice
- **bunuri fungibile** - bunuri care nu se pot distinge în mod substanţial unele de altele şi care pot fi înlocuite cu altele de aceeaşi natură
- **contabilitate analitică** – secţiune a contabilităţii care utilizează conturile analitice dezvoltătoare ale conturilor sintetice pentru înregistrarea operaţiilor
- **cost de producţie** - cost determinat prin adăugarea la costul de achiziţie al materiilor prime şi consumabile utilizate a cheltuielilor determinate de salarii, amortizări, reparaţii, consum de energie, impozite şi taxe, etc.

• **gestiune** - totalitatea valorilor materiale şi băneşti încredinţate uneia sau mai multor persoane în vederea păstrării şi folosirii lor în procesul economic
• **recepţie** - operaţia de valorificare cantitativă şi calitativă a bunurilor materiale în conformitate cu documentele însoţitoare, standarde sau norme legislative.

4.6. LABORATOR TEHNOLOGIC - Stocuri

Agentul economic „MECANICA" SRL desfăşoară activitate de producţie în confecţii metalice şi comercializare de mărfuri cu amănuntul în magazinul de mărfuri metalo-chimice. La începutul lunii martie exerciţiul N, situaţia în conturi este următoarea:

SiD 301	*1.000*	*SiD 371*	*45.000*	*SiC 1012*	*6.000*	*SiC 5191*	*91.800*
SiD 345	*1.500*	*SiD 5121*	*70.000*	*SiC 378*	*13.500*		
SiD 348	*- 105*	*SiD 5311*	*2.605*	*SiC 4428*	*8.700*		

Analitice: SiD 301/Sârmă neagră ∅5 100 kg x 10 lei
SiD 345/Dulap metalic tip A 10 buc. x 150 lei

Metoda de contabilizare folosită este metoda inventarului permanent. Evaluarea materiilor prime se efectuează prin metoda identificării specifice, evaluarea produselor finite prin metoda preţului standard iar evaluarea mărfurilor prin metoda preţului cu amănuntul. Gestiunea de mărfuri se evidenţiază global-valoric.

În cursul lunii martie se desfăşoară următoarele evenimente şi tranzacţii:

Operaţia 1. *01.03.N. Aprovizionare de la furnizorul „Alfa" SRL cu stocuri de materii prime şi materiale:*
a. materii prime: Cornier 30x40x3 600 kg x 15 lei, Sârmă neagră ∅5 200 kg x 10 lei, Tablă zincată 120x80 700 kg x 20 lei.
b. materiale auxiliare: Balamale 100 buc. x 3 lei, Mânere dulap 80 buc. x 4 lei
c. materiale de natura obiectelor de inventar: Cleşte universal 40 buc. x 7 lei.
TVA deductibilă 24 %. Documente: Factură fiscală, Notă de recepţie şi constatare de diferenţe, Fişă de magazie.

Operaţia 2. *05.03.N. Consum de materii prime şi materiale: Cornier 30x40x3 200 kg, Sârmă neagră ∅5 100 kg, Tablă zincată 120x80 300 kg, Balamale 80 buc, Mânere dulap 50 buc, Cleşte universal 20 buc. Document: Bon de consum, Fişă de magazie.*

Operaţia 3. *08.03.N. Obţinere de produse finite:*
a. Dulap metalic tip A 50 buc. x 150 lei (preţ standard)
b. Dulap metalic tip B 30 buc. x 120 lei (preţ standard)
Document: Bon de predare, transfer, restituire, Fişă de magazie.

Operaţia 4. *10.03.N. Vânzare produse finite pe factură către clientul „Beta" SRL:*
a. Dulap metalic tip A 40 buc. x 170 lei (preţ de vânzare)
b. Dulap metalic tip B 20 buc. x 150 lei (preţ de vânzare)
TVA colectată 24 %. Concomitent se descarcă gestiunea de produse finite pentru produsele vândute. Documente: Dispoziţie de livrare, Factură fiscală, Fişă magazie

Operaţia 5. *15.03.N. Aprovizionarea magazinului cu amănuntul de la furnizorul „Gama„ SRL cu diverse mărfuri metalo-chimice la preţ de cumpărare 75.000 lei*

plus TVA deductibilă 24 %. La recepţie se stabileşte un adaos comercial de 30 %. TVA neexigibilă 24 %. Documente: Factură fiscală, Notă de recepţie, Situaţie de calcul, Raport de gestiune.

Operaţia 6. *16.03.N. Vânzare de mărfuri în numerar la preţ cu amănuntul în valoare de 42.000 lei, inclusiv TVA. În aceeaşi zi se depune la bancă numerar în sumă de 43.000 lei. Documente: Bon fiscal, Monetar, Registru de casă, Raport de gestiune, Ordin de încasare bancar, Extras de cont.*

Operaţia 7. *25.03.N. Vânzare de mărfuri în numerar la preţ cu amănuntul în valoare de 18.600 lei, inclusiv TVA. În aceeaşi zi se depune la bancă numerarul în sumă de 20.000 lei. Documente: Bon fiscal, Monetar, Registru de casă, Raport de gestiune, Ordin de încasare bancar, Extras de cont.*

Operaţia 8. *26.03.N. Încasarea la bancă a clientului „Beta" SRL din vânzarea produselor finite. Document: Extras de cont.*

Operaţia 9. *27.03.N. Plata prin bancă a furnizorilor de materii prime şi mărfuri, SC „Alfa" SRL şi SC „Gama„ SRL. Documente: Ordin de plată, Extras de cont.*

Operaţia 10. *31.03.N. Se înregistrează diferenţe de preţ aferente produselor finite obţinute în cursul lunii. Pe baza datelor din contabilitatea internă de gestiune, costurile efective unitare sunt: Dulap metalic tip A 140 lei, Dulap metalic tip B 100 lei. Documente: Situaţie calcul.*

Operaţia 11. *31.03.N. Se înregistrează diferenţele de preţ aferente produselor finite ieşite din magazie. Documente: Dispoziţie de livrare, Situaţie de calcul.*

Operaţia 12. *31.03.N. Descărcarea gestiunii pentru mărfurile vândute în cursul lunii (de la operaţiile 6 şi 7). Document: Situaţie de calcul, Raport gestiune.*

Operaţia 13. *31.03.N. Regularizarea situaţiei TVA la sfârşitul lunii şi stabilirea TVA de plată sau TVA de recuperat, după caz. Document: Decont TVA.*

Operaţia 14.*31.03.N. Închiderea conturilor de cheltuieli şi venituri şi stabilirea rezultatului, profit sau pierdere, după caz. Document: Situaţie de calcul.*

De rezolvat: *Efectuaţi analiza contabilă, întocmiţi Registrul - jurnal pe luna martie N, înregistraţi în conturile sintetice şi analitice. Elaboraţi Balanţa de verificare sintetică cu 4 serii de egalităţi la sfârşitul lunii martie şi Balanţa de verificare analitică, la sfârşitul lunii martie. Stabiliţi corelaţia dintre Registrul-jurnal şi Balanţa de verificare. Efectuaţi o mică analiză a situaţiei financiar-contabile a firmei prin prisma soldurilor finale din Balanţa de verificare.*

Alternativ: *Introduceţi datele de intrare din aplicaţie în programul de contabilitate şi elaboraţi în sistem informatic următoarele documente: Registrul jurnal, Cartea mare, Balanţa de verificare. Comparaţi datele obţinute prin prelucrarea informatică cu datele obţinute în cazul prelucrării manuale.*

 4.7. TESTE - Stocuri

1. Stocurile sunt bunuri materiale destinate a fi ….…..(1)….…. sau ....(2)….….

2. Enumeraţi categoriile de stocuri după natura lor.

3. Analizaţi funcţiunea conturilor 301 Materii prime, 302 Materiale consumabile şi 401 Furnizori.

4. Prezentaţi funcţiunea conturilor privind cheltuielile cu materii prime şi materiale

5. O entitate se aprovizionează conform facturii fiscale cu următoarele stocuri:

• materii prime	50.000
• materiale auxiliare	20.000
• combustibili	10.000
• piese de schimb	5.000
• alte materiale consumabile	3.000
• materiale de natura obiectelor de inventar	12.000
• TVA deductibilă 24 %	

Alcătuiţi formulele contabile aferente acestei operaţii, în două variante : folosind metoda inventarului permanent şi metoda inventarului intermitent.

6. Scrieţi numărul operaţiei economice iar alăturat completaţi formula contabilă aferentă, în varianta metodei inventarului permanent:

1. Consum materii prime
2. Consum materiale pentru ambalat
3. Consum piese de schimb
4. Consum materiale de natura obiectelor de inventar

7. Prezentaţi funcţiunea conturilor din grupa 34 Produse.

8. Analizaţi funcţiunea conturilor care evidenţiază veniturile obţinute din operaţii cu produse.

9. Scrieţi numărul formulei contabile iar alăturat completaţi denumirea operaţiei economice aferente, în varianta evidenţei la preţ standard.

1. 345 = 711   2. 711 = 345   3. 348 = 711   4. 711 = 348

10. O entitate obţine din activitatea de producţie produse finite la preţ standard 35.000 lei. La sfârşitul lunii se determină diferenţe nefavorabile aferente intrărilor în valoare de 5.000 lei. Formulele contabile corecte sunt:

a. 711 = 345 35.000 şi 348 = 711 5.000
b. 345 = 711 35.000 şi 348 = 711 5.000
c. 345 = 711 35.000 şi 348 = 711 – 5.000

11. Scrieţi litera corespunzătoare fiecărui enunţ (a, b, c, d) şi notaţi în dreptul ei litera A, dacă apreciaţi că răspunsul este adevărat sau litera F, dacă apreciaţi că răspunsul este fals.

a. Contul 345 Produse finite se creditează cu ocazia descărcării gestiunii.
b. Contul 3021 Materiale auxiliare este cont de pasiv.
c. Contul 401 Furnizori, înregistrează datoria aferentă stocurilor.
d. Diferenţele de preţ la produse pot fi numai favorabile.

Pentru variantele false ce cere argumentarea răspunsurilor, care se referă la enunţarea acestor variante în formă adevărată sau corectă.

12. Prezentaţi funcţiunea conturilor privind evidenţa mărfurilor, a datoriilor privind mărfurile, a cheltuielilor şi veniturilor aferente mărfurilor.

13. În coloana A sunt indicate *operaţii economice* iar în coloana B *diferite formule contabile*. Scrieţi asocierile corecte dintre fiecare cifră din coloana A şi litera corespunzătoare din coloana B:

A. Operaţii economice	*B. Formule contabile*
1. Înregistrare adaos comercial în comerţul cu ridicata	a. 707 = 121
	b. 371 = 378
2. Descărcare gestiune mărfuri în comerţul cu amănuntul	c. 121 = 707
3. Închiderea contului 707 Venituri din vânzarea mărfurilor	d. % = 371 607 378 4428

14. La sfârşitul perioadei, un magazin care ţine evidenţa mărfurilor la preţ cu amănuntul, are următoarea situaţie în conturi:

Cont 371 Mărfuri: SiD 25.000 RD 40.000 RC …(1)…
Cont 378 Diferenţe de preţ la mărfuri: SIC 4.500 RC 7.200 RD …(2)…
Cont 4428 TVA neexigibilă: SiC 4.800 RC 7.700 RD …(3)…
Cont 607 Cheltuieli privind mărfurile: RD …(4)…
Cont 707 Venituri din vânzarea mărfurilor: RC 40.330

Se cere :

a. Scrieţi formulele de calcul pentru stabilirea adaosului comercial aferent vânzărilor de mărfuri în sumă de 50.000 lei inclusiv TVA.
b. Înlocuiţi datele cifrice în formule şi calculaţi adaosul aferent vânzărilor de mărfuri. Stabiliţi formula contabilă a descărcării gestiunii de mărfuri şi completaţi apoi informaţiile care lipsesc din situaţia conturilor.

15. Alcătuiţi un eseu structurat pe o pagină, cu tema „Evidenţa intrărilor şi ieşirilor de stocuri prin prisma metodelor de evaluare”.

16. Rezolvând jocul de cuvinte prin completarea termenilor pe *orizontală*, veţi obţine pe *verticală* o categorie de stocuri:

1	A						E				
2		M				A		E			
3			U		N					I	
4		F			O						
5			D			T			I		A
6			C				I				
7			N			E					

Orizontală:

1. Categorie de stocuri din domeniul agricol
2. Stocuri care protejează mărfurile
3. Agenţi economici de la care ne aprovizionăm
4. Metodă de evaluare a stocurilor
5. Categorie de TVA
6. Parte a contului opusă debitului
7. Produse care au fost finalizate în procesul tehnologic



CAPITOLUL 5

CONTABILITATEA TERŢILOR

CUPRINDE

- Contabilitatea furnizorilor şi clienţilor
- Contabilitatea salariilor
- Contabilitatea taxei pe valoarea adăugată
- Contabilitatea impozitului pe profit şi a altor impozite şi taxe
- Contabilitatea altor decontări cu terţii
- Contabilitatea subvenţiilor
- Contabilitatea ajustărilor pentru deprecierea creanţelor
- Laborator tehnologic
- Teste

COMPETENŢE

- Delimitarea noţiunilor teoretice privind categoriile de decontări cu terţii
- Identificarea evenimentelor şi tranzacţiilor privind decontările cu terţii
- Utilizarea analizei contabile pentru înregistrarea în contabilitate a evenimentelor şi tranzacţiilor
- Stabilirea articolelor contabile pe categorii de evenimente şi tranzacţii privind decontările cu terţii
- Înregistrarea evenimentelor şi tranzacţiilor în Registrul - jurnal şi Registrul Cartea Mare
- Întocmirea Balanţei de verificare
- Analiza corelaţiei dintre Registrul - jurnal şi Balanţa de verificare
- Folosirea termenilor de specialitate în comunicare
- Efectuarea de aplicaţii practice
- Rezolvarea de teste specifice

Pe măsura desfăşurării evenimentelor şi tranzacţiilor economice, entitatea intră în relaţie de decontare cu terţii: *furnizori* pentru plata aprovizionărilor, *clienţi* pentru încasarea vânzărilor, *bugetul statului* pentru plata impozitelor şi taxelor, *salariaţii* pentru plata salariilor, *decontări cu entităţi afiliate, asociaţi sau acţionari, debitori şi creditori diverşi, decontări privind subvenţiile,* etc.

În cadrul relaţiilor cu terţii, agentul economic contabilizează două categorii de operaţii: *datorii* pentru obligaţii faţă de terţi şi *creanţe* pentru încasarea sumelor sau alte drepturi faţă de terţi.

5.1. CONTABILITATEA FURNIZORILOR ŞI CLIENŢILOR

Noţiuni teoretice *Furnizorii şi clienţii* reprezintă *datorii şi creanţe* pe care le angajează agentul economic în relaţiile cu terţii, prin cumpărare şi vânzare.

În funcţie de modalităţile de decontare, vânzările - cumpărările se pot deconta imediat (în numerar) sau ulterior (prin credit comercial). *Creditul comercial* este *plata ulterioară* pentru aprovizionări, amânarea la plată acordată de furnizor clientului său. În acest caz aprovizionarea nu coincide cu plata aprovizionării. În raport cu instrumentele de decontare, creditul comercial poate fi: *clasic* (documente: Ordin de plată, Chitanţă) sau prin *efecte comerciale* (documente: Bilet la ordin, Cambie, Cec).

Furnizorii reprezintă *datorii comerciale* din *aprovizionarea* cu stocuri, servicii, imobilizări. *Datoria* se contabilizează în *intervalul de timp* de la contractarea datoriei şi plata ei. Contractarea datoriei coincide cu momentul primirii bunurilor serviciilor. *Plata* se face *ulterior*.

Clienţii reprezintă *creanţe comerciale* rezultate din evenimente anterioare şi de la care sunt aşteptate beneficii ulterioare pentru întreprindere. Ele rezultă din *vânzări* de bunuri, servicii, lucrări etc. în urma cărora urmează să se primească un echivalent valoric. *Creanţa-clienţi* se contabilizează în *intervalul de timp* de la instituirea creanţei până la stingerea ei. Înregistrarea creanţei coincide cu vânzarea bunurilor. *Încasarea* se va face *ulterior*.

Efectele comerciale sunt titluri de valoare negociabile pe termen scurt sau imediat, care atestă *datorii sau creanţe* în cadrul relaţiilor cu furnizorii şi clienţii.

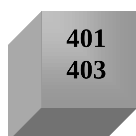
Creanţele şi datoriile în valută se înregistrează în contabilitate atât în lei, la cursul de schimb de la data efectuării operaţiunilor şi comunicat de BNR, cât şi în valută.

Documente specifice Operaţiile privind furnizorii şi clienţii se consemnează în următoarele documente: *Factură fiscală, Chitanţă fiscală, Notă de recepţie, Ordin de plată, Bilet la ordin, Cambie, Cec, Registru de casă, Extras de cont, Situaţia încasării/achitării facturilor, Jurnal pentru cumpărări, Jurnal pentru vânzări etc.*

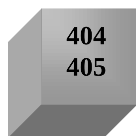
Conturi specifice

401 Furnizori (P)

403 Efecte de plătit (P)
404 Furnizori de imobilizări (P)
405 Efecte de plătit pentru imobilizări (P)
411 Clienţi (A)
4111 Clienţi (A)
4118 Clienţi incerţi sau în litigiu (A)
413 Efecte de primit de la clienţi (A)
5113 Efecte de încasat (A)



Conturile 401 Furnizori (P) **şi 403 Efecte de plătit** (P) înregistrează datoriile rezultate din cumpărări de stocuri şi servicii. Se individualizează datoriile din cumpărări de stocuri şi servicii decontate prin Ordin de plată sau Chitanţă, înregistrate în contul *401 Furnizori* şi datorii rezultate din aprovizionări cu stocuri şi servicii care sunt decontate prin efecte comerciale, înregistrate în contul *403 Efecte de plătit.* Se *creditează* cu înregistrarea datoriei şi se *debitează* cu achitarea ei. *Soldul final* creditor arată datorii neplătite la sfârşitul perioadei. Conturile se dezvoltă în *analitice* nominal pe agenţi economici furnizori şi după caz pe furnizori interni sau externi.



Conturile 404 Furnizori de imobilizări (P) **şi 405 Efecte de plătit pentru imobilizări** (P) înregistrează datoriile rezultate din aprovizionări de imobilizări corporale şi necorporale. Se individualizează datoriile din cumpărări de imobilizări decontate prin Ordin de plată, înregistrate în contul *404 Furnizori de imobilizări* şi datorii rezultate din aprovizionări cu imobilizări care sunt decontate prin efecte comerciale, înregistrate în contul *405 Efecte de plătit pentru imobilizări.* Se *creditează* cu înregistrarea datoriei şi se *debitează* cu achitarea ei. *Soldul final* creditor arată datorii neplătite la sfârşitul perioadei. Conturile se dezvoltă în analitice nominal pe agenţi economici furnizori şi după caz pe furnizori interni sau externi.



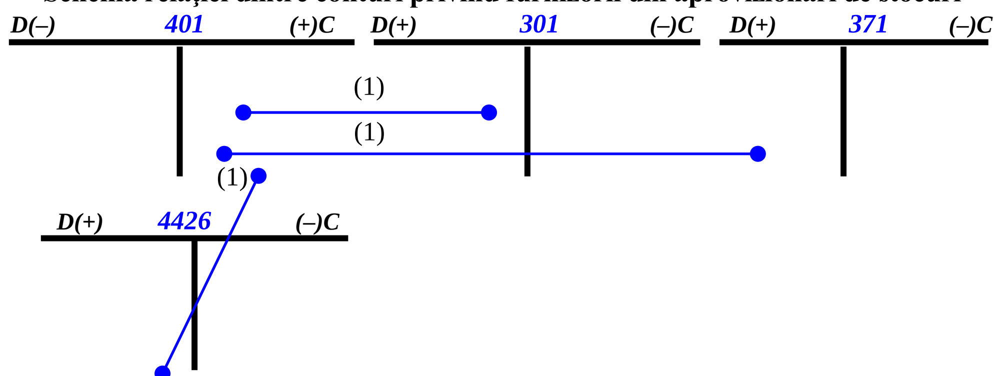
Contul 4111 Clienţi (A) şi **413 Efecte de primit de la clienţi** (A) înregistrează evidenţa creanţelor rezultate din vânzări de stocuri sau servicii. Se individualizează creanţele din vânzări de stocuri şi servicii decontate prin Ordin de plată sau Chitanţă, înregistrate în contul *4111 Clienţi* şi creanţele rezultate din vânzări de stocuri şi servicii care sunt decontate prin efecte comerciale, înregistrate în contul *413 Efecte de primit de la clienţi.* Se *debitează* cu înregistrarea creanţei şi se *creditează* cu încasarea sau stingerea ei. *Soldul final* este debitor şi arată creanţe de încasat sau de primit la sfârşitul perioadei. Contul se dezvoltă în *analitice* nominal pe agenţi economici clienţi şi după caz pe clienţi interni sau externi. **Contul 4118 Clienţi incerţi sau în litigiu** (A) evidenţiază *situaţii speciale* în care clienţii obişnuiţi nu mai pot fi încasaţi la timp şi se decide separarea creanţei în această categorie prin trecerea de pe contul 4111 Clienţi pe contul 4118 Clienţi incerţi sau în litigiu. Se *debitează* cu înregistrarea creanţei şi se *creditează* cu încasarea sau anularea ei.

5113

Contul 5113 Efecte de încasat (A) este un cont de mijloace băneşti care înregistrează evidenţa efectelor comerciale primite de către furnizor de la clienţi şi depuse la bancă spre încasare la *scadenţă*. Se *debitează* cu valoarea efectelor depuse la bancă şi se *creditează* la încasarea lor în contul curent. *Soldul final* debitor arată valoarea efectelor neîncasate. Contul se dezvoltă în *analitice* nominal pe agenţi economici clienţi. În cazul în care agentul economic doreşte încasarea de la bancă a efectelor comerciale *înainte de scadenţă*, prin scontare, se foloseşte contul *5114 Efecte remise spre scontare*.

Exemplificăm fluxul de înregistrări contabile prin schema relaţiei dintre conturi privind înregistrarea datoriei faţă de *furnizori* din aprovizionări de stocuri, în *fig.5.1.* şi a înregistrării creanţei faţă de *clienţi* din vânzări de stocuri, în fig. *5.2.*

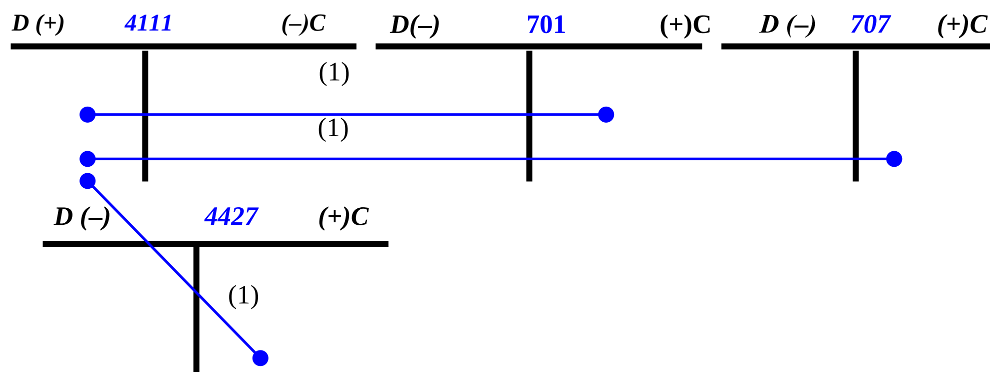
Schema relaţiei dintre conturi privind furnizorii din aprovizionări de stocuri



unde: *(1) Aprovizionare de la furnizori cu materii prime şi mărfuri*

Fig. 5.1. Schema relaţiei dintre conturi privind aprovizionarea de stocuri

Schema relaţiei dintre conturi privind clienţii din vânzări de stocuri



unde: *(1) Vânzare de produse finite şi mărfuri către clienţi*

Fig. 5.2. Schema relaţiei dintre conturi privind vânzarea de stocuri

***Reguli de contabilizare**: Bunurile materiale circulă de la furnizori la clienţi iar banii de la clienţi la furnizori. Furnizorii înregistrează vânzările de bunuri către clienţi iar clienţii înregistrează aprovizionarea de la furnizori.Furnizorii întocmesc factura către clienţi iar clienţii documentele de plată către furnizor: Chitanţă, Ordin de plată, Bilet la ordin, etc. Banca intermediază plăţile şi încasările între client şi furnizor şi întocmeşte Extrasul de cont.*

APLICAŢIA 1. Operaţii privind APROVIZIONAREA de la furnizori în contabilitatea CLIENTULUI

Agentul economic „Dunărea" SRL care are obiectul de activitate producţie, înregistrează diverse aprovizionări de la furnizori pentru stocuri, servicii, imobilizări. Datoriile se plătesc din contul de la bancă. La începutul lunii mai exerciţiul N, prezintă următoarea situaţie în conturi:

Se dă: SiD 5121 120.000 SiC 1012 7.000 SiC 5191 113.000

***Operaţia 1.** 03.05.N. Agentul economic „Dunărea" SRL înregistrează aprovizionare de materiale auxiliare în valoare de 10.000 lei, plus TVA deductibilă 24 %. Furnizor SC „Prutul" SRL. Documente: Factură fiscală, Notă de recepţie şi constatare de diferenţe.*

Analiza contabilă: *3021 + A → D 10.000 401 + P → C 12.400*

4426 + A → D 2.400

Analitic: C 401/Prutul SRL 12.400

Formula contabilă:

%	=	**401** Furnizori	12.400
3021 Materiale auxiliare			10.000
4426 TVA deductibilă			2.400

***Operaţia 2.** 04.05.N. Agentul economic „Dunărea" SRL înregistrează obligaţia de plată pentru consumul de energie electrică la preţ de achiziţie 800 lei plus TVA deductibilă 24 %. Furnizor SC „Electrica" SA. Document: Factură fiscală.*

Analiza contabilă: *605 + A → D 800 401 + P → C 992*

4426 + A → D 192

Analitic: C 401/Electrica SA 992

Formula contabilă:

%	=	**401** Furnizori	992
605 Cheltuieli cu energia şi apa			800
4426 TVA deductibilă			192

***Operaţia 3.** 05.05.N. Agentul economic „Dunărea" SRL înregistrează plata furnizorilor de materiale auxiliare şi energie electrică prin contul de la bancă. Documente: Ordine de plată, Extras de cont.*

Analiza contabilă: *401 – P → D 13.392 5121 – A → C 13.392*

Analitice: D 401/Prutul SRL 12.400 D 401/Electrica SA 992

Formula contabilă:

401 Furnizori	=	**5121** Conturi la bănci în lei	13.392

Operaţia 4. *05.05.N. Agentul economic „Dunărea” SRL înregistrează aprovizionare cu materii prime de panificaţie în valoare de 20.000 lei, plus TVA deductibilă 9 %. Furnizor SC „Oltul” SRL. Documente: Factură fiscală, Notă de recepţie şi constatare de diferenţe*

Analiza contabilă: *301 + A → D 20.000 401 + P → C 21.800*

4426 + A → D 1.800

Analitic: C 401/Oltul SRL 21.800

Formula contabilă:

%	=	***401*** *Furnizori*	*21.800*
301 *Materii prime*			*20.000*
4426 *TVA deductibilă*			*1.800*

Operaţia 5. *07.05.N. Agentul economic „Dunărea” SRL emite un Bilet la ordin în favoarea furnizorului SC „Oltul” SRL. Biletul la ordin stabileşte scadenţa plăţii către furnizor pentru data de 15.05.N. Se înregistrează trecerea datoriei anterioare din contul 401, pe datorie pe bază de efecte comerciale în contul 403. Document: Bilet la ordin.*

Analiza contabilă: *401 – P → D 21.800 403 + P → C 21.800*

Analitice: D 401/Oltul SRL 21.800 C 403/Oltul SRL 21.800

Formula contabilă:

401 *Furnizori*	=	***403*** *Efecte de plătit*	*21.800*

Operaţia 6. *15.05.N. Agentul economic „Dunărea” SRL plăteşte furnizorul SC „Oltul” SRL. Documente: Bilet la ordin, Extras de cont.*

Analiza contabilă: *403 – P → D 21.800 5121 – A → C 21.800*

Analitice: D 403/Oltul SRL 21.800

Formula contabilă:

403 *Efecte de plătit*	=	***5121*** *Conturi la bănci în lei*	*21.800*

Operaţia 7. *16.05.N. Agentul economic „Dunărea” SRL înregistrează achiziţie mijloc de transport în valoare de 25.000 lei, plus TVA deductibilă 24 %. Furnizor SC „Mureşul” SRL. Documente: Factură fiscală, Proces verbal de recepţie, Registrul numerelor de inventar, Fişa mijlocului fix.*

Analiza contabilă: *2131 + A → D 25.000 404 + P → C 31.000*

4426 + A → D 6.000

Analitic: C 404/Mureşul SRL 31.000

Formula contabilă:

%	=	***404*** *Furnizori de imobilizări*	*31.000*
2133 *Mijloace de transport*			*25.000*
4426 *TVA deductibilă*			*6.000*

Operaţia 8. *17.05.N. Agentul economic „Dunărea” SRL înregistrează plata furnizorului de mijloc de transport SC „Mureşul” SRL prin contul de la bancă. Documente: Ordine de plată, Extras de cont.*

Analiza contabilă: *404 – P → D 31.000 5121 – A → C 31.000*

Analitice: D 404/Mureşul SRL 31.000

Formula contabilă:

404 Furnizori de imobilizări	=	**5121** Conturi la bănci în lei	31.000

Operaţia 9. *20.05.N. Agentul economic „Dunărea" SRL înregistrează aprovizionare cu echipamente tehnologice în valoare de 35.000 lei, plus TVA deductibilă 24 %. Furnizor SC „Someşul" SRL. Documente: Factură fiscală, Proces verbal de recepţie, Registrul numerelor de inventar, Fişa mijlocului fix.*

Analiza contabilă: *2131 + A → D 35.000   404 + P → C 43.400*

4426 + A → D 8.400

Analitic: C 404/Someşul SRL 43.400

Formula contabilă:

%	=	**404** Furnizori de imobilizări	43.400
2131 Echipamente tehnologice			35.000
4426 TVA deductibilă			8.400

Operaţia 10. *21.05.N. Agentul economic „Dunărea" SRL emite un Bilet la ordin în favoarea furnizorului SC „Someşul" SRL. Biletul la ordin stabileşte scadenţa plăţii către furnizor pentru data de 30.05.N. Se înregistrează trecerea datoriei anterioare din contul 404, pe datorie pe bază de efecte comerciale în contul 405. Document: Bilet la ordin.*

Analiza contabilă: *404 – P → D 43.400   405 + P → C 43.400*

Analitic: D 404/Someşul SRL 43.400   C 405/Someşul SRL 43.400

Formula contabilă:

404 Furnizori de imobilizări	=	**405** Efecte de plătit pentru imobilizări	43.400

Operaţia 11. *30.05.N. Agentul economic „Dunărea" SRL înregistrează plata furnizorului de echipamente tehnologice SC „Someşul" SRL prin contul de la bancă. Documente: Bilet la ordin, Extras de cont.*

Analiza contabilă: *405 – P → D 43.400   5121 – A → C 43.400*

Analitice: D 405/Someşul SRL 43.400

Formula contabilă:

405 Efecte de plătit pentru imobilizări	=	**5121** Conturi la bănci în lei	43.400

De rezolvat: *Efectuaţi operaţia de regularizare TVA la sfârşiul lunii. Înregistraţi apoi operaţiile în conturile sintetice şi analitice. Analizaţi datele obţinute.*

APLICAŢIA 2. Operaţii privind VÂNZAREA către clienţi în contabilitatea FURNIZORULUI

Agentul economic „Nord" SRL care are obiectul de activitate producţie şi comerţ, înregistrează diverse vânzări de stocuri către clienţi. Creanţele se încasează în contul de la bancă. La începutul lunii iunie exerciţiul N, prezintă următoarea situaţie în conturi:

Se dă: SiD 345 30.000   SiD 371 10.000   SiD 5121 25.000

Si C 1012 5.000   SiC 5191 60.000

Operaţia 1. *01.06.N. Agentul economic „Nord" SRL înregistrează vânzare de produse finite în sumă de 32.000 lei, plus TVA colectată 24 %. Client SC „Sud" SRL. Document: Factură fiscală.*

Analiza contabilă: 701 + P → D 32.000 4111 + A → D 39.680
4427 + P → C 7.680
Analitic: D 4111/Sud SRL 39.680

Formula contabilă:

4111 Clienţi	=	**%**	39.680
		701 Venituri din vânzarea produselor finite	32.000
		4427 TVA colectată	7.680

Operaţia 2. 01.06.N. Concomitent se descarcă gestiunea de produse finite pentru produsele finite vândute. Evidenţa stocurilor se ţine la cost de achiziţie. Costul de achiziţie este stabilit la nivelul valoric total de 24.000 lei. Documente: Notă de livrare, Factură fiscală.

Analiza contabilă: 345 – A → C 24.000 711 A/P → D 24.000

Formula contabilă

711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	=	**345** Produse finite	24.000

Operaţia 3. 10.06.N. Agentul economic „Nord” SRL încasează la bancă de la clientul „Sud” SRL, contravaloarea facturii pentru produsele finite vândute în data de 01.06.N.

Document: Factură fiscală, Ordin de plată, Extras de cont.

Analiza contabilă: 5121 + A → D 39.680 4111 – A → C 39.680
Analitic: C 4111/Sud SRL 39.680

Formula contabilă

5121 Conturi la bănci în lei	=	**4111** Clienţi	39.680

Operaţia 4. 15.06.N. Agentul economic „Nord” SRL vinde diverse mărfuri de panificaţie clientului SC „Vest” SRL la preţ de vânzare 12.000 lei plus TVA colectată 9 %. Document: Factură fiscală.

Analiza contabilă: 707 + P → C 12.000 4111 + A → D 13.080
4427 + P → C 1.080
Analitic: D 4111/Vest SRL 13.080

Formula contabilă

4111 Clienţi	=	**%**	13.080
		707 Venituri din vânzarea mărfurilor	12.000
		4427 TVA colectată	1.080

Operaţia 5. 15.06.N. Concomitent se descarcă gestiunea de mărfuri pentru mărfurile vândute. Evidenţa stocurilor se ţine la cost de achiziţie. Costul de achiziţie este stabilit la nivelul valoric total de 8.000 lei. Documente: Factură fiscală, Situaţie de calcul.

Analiza contabilă: 607 + A → D 8.000 371 – A → C 8.000

Formula contabilă

607 Cheltuieli privind mărfurile	=	**371** Mărfuri	8.000

Operaţia 6. 16.06.N. Agentul economic „Nord” SRL acceptă un Bilet la ordin de la clientul SC „Vest” SRL. Biletul la ordin stabileşte scadenţa încasării de la client pentru data de 29.06.N. Se înregistrează trecerea creanţei anterioare înregistrată

la clienţi din contul 4111, pe creanţă pe bază de efecte comerciale în contul 413. Document: Bilet la ordin.

Analiza contabilă: *4111 – A → C 13.080 413 + A → D 13.080*

Analitic: D 413/Vest SRL 13.080 C 4111/Vest SRL 13.080

Formula contabilă:

***413** Efecte de primit de la clienţi*	=	***4111** Clienţi*	*13.080*

Operaţia 7. *17.06.N. Agentul economic „Nord" SRL depune Biletul la ordin primit de la client, la bancă, în vederea încasării la scadenţă. Document: Bilet la ordin.*

Analiza contabilă: *413 – A → C 13.080 5113 + A → D 13.080*

Analitic: D 5113/Vest SRL 13.080 C 413/Vest SRL 13.080

Formula contabilă:

***5113** Efecte de încasat*	=	***413** Efecte de primit de la clienţi*	*13.080*

Operaţia 8. *29.06.N. Agentul economic „Nord" SRL încasează în contul de la bancă Biletul la ordin, la scadenţă. Document: Bilet la ordin, Extras de cont.*

Analiza contabilă: *5121 + A → D 13.080 5113 – A → C 13.080*

Analitic: C 5113/Vest SRL 13.080

Formula contabilă:

***5121** Conturi la bănci în lei*	=	***5113** Efecte de încasat*	*13.080*

De rezolvat: *Efectuaţi operaţiile de regularizare TVA şi de închidere a conturilor de cheltuieli şi venituri. Înregistraţi toate operaţiile în conturi şi analizaţi datele obţinute.*

APLICAŢIA 3 Operaţii privind FURNIZORI şi CLIENŢI intracomunitari

Operaţia 1. *01.07.N. Se înregistrează achiziţii de materii prime de la furmizorul extern „A" în valoare de 1.200 de euro şi vânzări de mărfuri către clientul extern „B" în valoare de 1.000 euro. Categoriile de bunuri tranzacţionate sunt scutite de TVA. Cursul euro la data de 01.07.N. este de 4,62 lei. Documente: Facturi.*

Analiza contabilă: *301 + A → D 5.544 401 + P → C 1200 x 4,62 = 5.544*

Analitic: C 401/Furnizori externi/A 5.544

4111 + A → D 1000 x 4,62 = 4.620 707 + P → C 4.620

Analitic: D 4111/Clienţi externi/B 4.620

Formule contabile:

***301** Materii prime*	=	***401** Furnizori*	*5.544*
***4111** Clienţi*	=	***707** Venituri din vânzarea mărfurilor*	*4.620*

Operaţia 2. *31.07.N. La sfârşitul lunii nu se plăteşte datoria şi nu se încasează creanţa. Prin urmare, se actualizează datoria şi creanţa la cursul valutar de la sfârşitul lunii. Diferenţele de curs valutar nefavorabile şi favorabile se trec pe cheltuieli şi venituri financiare. Cursul de schimb comunicat de BNR este 4,70 lei.*

Analiza contabilă: *Furnizor: Diferenţă nefavor.= 1.200 euro x (4,70 – 4,62) = 96*

Client: Diferenţă favorabilă = 1.000 euro x (4,70 – 4,62) = 80

665+ A → D 96 401 + P → C 96 4111+ A → D 80 765 + P → C 80

Analitic: C 401/Furnizori externi/A 96 D 4111/Clienţi externi/B 80

Formule contabile:

***665** Cheltuieli din diferenţe de curs valutar*	=	***401** Furnizori*	*96*
***4111** Clienţi*	=	***765** Venituri din diferenţe de curs valutar*	*80*

Menţiune:Pentru evidenţa operaţiilor privind furnizorii şi clienţii se mai pot folosi conturile *408 Furnizori-facturi nesosite (P) şi 409 Furnizori-debitori (A)* în care se înregistrează aprovizionări şi vânzări pe bază de Aviz de însoţire a mărfii, sub formă de avansuri.

5.2. CONTABILITATEA SALARIILOR

Noţiuni teoretice *Salariul* reprezintă suma de bani pe care o primeşte un salariat pentru munca depusă. Salariatul este persoana încadrată cu contract individual de muncă, pe o perioadă determinată sau nedeterminată. Sumele obţinute din salariu se calculează după formula:

Salariul brut realizat = Salariul de bază + Sporuri şi adaosuri + Indemnizaţii +
+ Stimulente şi premii + Avantaje în natură + Indexări

Salariile brute reprezintă pentru *agentul economic o cheltuială. Angajaţii (salariaţii)* au obligaţia de a plăti la buget diferite contribuţii şi impozite, numite *obligaţii angajaţi (obligaţii salariale).* Diferenţa între salarii brute şi obligaţii angajaţi, formează *salariul net* sau *rest de plată.* Pe Statul de plată, obligaţiile angajaţilor *se reţin (se scad)* de la salariaţi *din salariul brut* şi devin apoi, indirect, obligaţii ale agentului economic pentru virarea la buget sau alte entităţi. Obligaţiile angajaţilor *se suportă* de către angajaţi dar *sunt plătite* de către angajator.

Pe lângă obligaţiile faţă de salariaţi de a plăti salariile, agentul economic mai înregistrează şi *alte obligaţii* privind contribuţii către Bugetul de stat. Bugetul asigurărilor sociale şi alte organisme publice. Salariile de plătit împreună cu obligaţiile faţă de buget formează pentru agentul economic *obligaţiile angajatorului,* care se concretizează în *cheltuieli.*

Structura centralizată a principalelor obligaţii faţă de buget şi alte organisme publice, detaliate pe angajator şi angajat, este prezentată la *fig. 5.3.*

Nr. crt.	Obligaţia de plată		Total	Angajator	Angajat
1	Contribuţia de asigurări sociale (CAS)	Condiţii normale de muncă	26,3 %	15,8 %	10,5 %
		Condiţii speciale de muncă	31,3 %	20,8 %	10,5 %
		Condiţii deosebite de muncă	36,3 %	25,8 %	10,5 %
2	Contribuţia de asigurări sociale de sănătate (CASS)		10,7 %	5,2 %	5,5 %
3	Contribuţia pentru asigurările sociale de şomaj (Fond şomaj)		1,0 %	0,5 %	0,5 %
4	Contribuţia pentru asigurarea de accidente de muncă şi boli profesionale (Fond accidente)		0,15 %-0,85 %	0,15 % - 0,85 %	-
5	Contribuţia pentru concediile şi indemnizaţiile de asigurări sociale de sănătate (Fond concedii medicale)		0,85 %	0,85 %	-
6	Contribuţia la fondul de garantare a creanţelor sociale (Fond creanţe sociale)		0,25 %	0,25 %	-
7	Impozitul pe salarii		16 %	-	16 %

Fig. 5.3. Structura obligaţiilor faţă de bugetul de stat şi bugetul asigurărilor sociale

• **CAS** este contribuţia la asigurările sociale şi se constituie în datorie faţă de bugetul asigurărilor sociale. Contribuţia este suportată de către *angajaţi* sub formă de CAS individual (10,5 %) indiferent de condiţiile de muncă şi de către *angajator*. CAS angajator se calculează diferenţiat în funcţie de categoria de muncă (condiţii normale de muncă 15,8 %, condiţii speciale de muncă 20,8 %, condiţii deosebite de muncă 25,8 %). Procentele se aplică la salariile brute.

• **CASS** este contribuţia la asigurările sociale de sănătate şi se constituie în obligaţie faţă de Casa Naţională a Asigurărilor de Sănătate. Se suportă de către *angajaţi* (5,5 %) şi de către *angajator* (5,2 %). Procentele se aplică la salariile brute.

• **Contribuţia la asigurările sociale de şomaj** este o obligaţie faţă de bugetul asigurărilor sociale. Se suportă de către *angajaţi* (0,5 %) şi de către *angajator* (0,5 %). Procentele se aplică la salariile negociate.

• **Impozitul pe salarii** se calculează prin aplicarea cotei unice de 16 % la baza de impozitare. Este o datorie faţă de bugetul statului şi se suportă de către *angajaţi*.

Baza de impozitare = Venit net - Deducerea personală

Deducerea personală se stabileşte diferenţiat în funcţie de nivelul salariului şi numărul persoanelor în întreţinere, conform actelor normative legislative *(OMFP nr. 1016/2005; vezi fig.5.7).* Pentru salariaţii care realizează venituri salariale peste 3.000 lei nu se acordă deducerea personală.

• **Contribuţia pentru asigurarea de accidente de muncă şi boli profesionale** este obligaţie faţă de bugetul asigurărilor sociale. Se calculează prin procent diferenţiat între 0,15 % şi 0,85 % aplicate la fondul de salarii brut, în funcţie de codul CAEN şi clasa de risc în care se încadrează activitatea entităţii. Se suportă de către *angajator*.

• **Contribuţia pentru concediile şi indemnizaţiile de asigurări sociale de sănătate** calculată în procent de 0,85 % la fondul de salarii brut, din care se plătesc indemnizaţiile de asigurări sociale de sănătate (concedii medicale). Se suportă de către *angajator*.

• **Contribuţia la fondul de garantare a creanţelor sociale** calculată în procent de 0,25 % la fondul de salarii brut. Din acest fond se plătesc creanţe salariale în situaţii speciale sau de insolvenţă. Se suportă de către *angajator*.

• **Alte reţineri** din salariu se referă la reţineri personale ale salariaţilor pentru rate, popriri, chirii, pensii alimentare, imputaţii etc. Ele se constituie în datorii faţă de creditorii respectivi. Se suportă de către *angajaţi*.

• **Avansurile din salarii** sunt o creanţă şi reprezintă sume plătite de către angajator *angajaţilor* cu titlu de avans chenzina I, atunci când plata drepturilor salariale se face în două tranşe: chenzina I (40 % din salariul brut) şi chenzina a II-a (restul de plată). Detalierea principalelor *obligaţii ale angajaţilor* (ale salariaţilor) *şi obligaţii ale angajatorului* (ale agentului economic) sunt prezentate în tabelul de la *fig. 5.4.*

Structuri	Categorii de obligaţii	Formula contabilă
OBLIGAŢII ANGAJAŢI (salariaţi)	CAS individual = Venit brut x 10,5 %	421 = 4312
	CASS (CAS de sănătate) = Venit brut x 5,5 %	421 = 4314
	Contribuţia la asigurări sociale de şomaj = Salar negociat x 0,5 %	421 = 4372
	Impozit pe salarii	421 = 444
	Alte reţineri personale (rate, popriri etc.)	421 = 427
OBLIGAŢII ANGAJATOR (agent economic)	Salarii brute	641 = 421
	CAS=Total salarii brute x cota (15,8%, 20,8%, 25,8%)	6451 = 4311
	CASS = Total salarii brute x 5,2 %	6453 = 4313
	Contribuţia angajatorului la fondul de şomaj = Total salarii brute x 0,5 %	6452 = 4371
	Contribuţia pentru asigurarea de accidente de muncă şi boli profesionale = Total salarii brute x 0,15 % la 0,85 % (Fond accidente)	6458 = 4381
	Contribuţia pentru concediile şi indemnizaţiile de asigu - rări sociale de sănătate 0,85 % (Fond concedii medicale)	6458 = 4381
	Contribuţia la Fondul de garantare a creanţelor sociale 0,25 % (Fond creanţe sociale)	6458 = 4381

Fig. 5.4. Tabel obligaţii angajaţi şi angajator

Menţiune: *Categoriile de contribuţii sociale şi procentele care se folosesc pentru calculul obligaţiilor se pot modifica în raport cu modificările intervenite în legislaţia specifică în funcţie de politica economică şi socială a statului.*

Documente specifice Principalele documente în care se înregistrează operaţiile privind salariile sunt: *Condică de prezenţă, Fişă de pontaj, Listă de avans chenzinal, Stat de salarii, Registrul general de evidenţă a salariaţilor, Ordin de plată, Extras de cont.*

Conturi specifice

421 Personal - salarii datorate (P)
425 Avansuri acordate personalului (A)
426 Drepturi de personal neridicate (P)
427 Reţineri din salarii datorate terţilor (P)
431 Asigurări sociale
4311 Contribuţia unităţii la asigurările sociale (P) → CAS (exemplu 15,8 %)
4312 Contribuţia personalului la asigurările sociale (P) → CAS 10,5 %
4313 Contribuţia angajatorului pentru asig. sociale de sănătate (P)→CASS 5,2 %
4314 Contribuţia angajaţilor pentru asig.sociale de sănătate(P) →CASS 5,5 %

437 Ajutor de şomaj (P)

4371 Contribuţia unităţii la fondul de şomaj(P) → Fd. şomaj 0,5 %

4372 Contribuţia personalului la fondul de şomaj (P) → Fd. şomaj 0,5 %

438 Alte datorii şi creanţe sociale (A/P)

4381 Alte datorii sociale (P) → Fond accidente 0,15 %, Fond concedii medicale 0,85 %, Fond creanţe sociale 0,25 %.

4382 Alte creanţe sociale (A)

641 Cheltuieli cu salariile personalului (A)

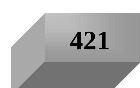
645 Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială (A)

6451 Contribuţia unităţii la asigurările sociale (A) → CAS 15,8 %

6452 Contrbuţia pentru ajutorul de şomaj (A) → Fd. şomaj 0,5 %

6453 Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate(A)CASS 5,2%

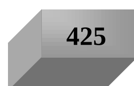
6458 Alte cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială (A) → Fond accidente, exemplu 0,15 %, Fond concedii medicale 0,85 %, Fond creanţe sociale 0,25 %.



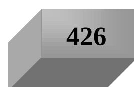
Contul 421 Personal - salarii datorate (P) înregistrează evidenţa decontărilor entităţii privind salariile angajaţilor. Se *creditează* cu obligaţia de plată faţă de salariaţi pentru salariul brut. *Se debitează* cu reţinerile din salarii sub formă de obligaţii ale angajaţilor de plătit către buget şi salariul net de plătit (restul de plată). *Soldul* creditor la sfârşitul lunii N arată restul de plată. După plata salariilor în luna N+1, contul se soldează. Eventualul sold creditor constatat după plata salariilor se trece pe salarii neridicate (cont 426). Astfel, contul 421 trebuie să se soldeze după efectuarea plăţilor pentru salarii *(fig. 5.5.).*

D(-) **421 Personal salarii datorate**	(+)C
• **Obligaţii ale angajaţilor reţinute pe Statul de plată** 421 = % 4312 CAS 10,5 % 4314 CASS 5,5 % 4372 Fond şomaj 0,5 % 427 Reţineri personale 444 Impozit pe salarii 425 Avans salarii	• **Obligaţii ale angajatorului pentru total salarii brute** 641 = 421 Salarii brute
	SpI = Rest de plată (la sfârşitul lunii)
• **Achitarea restului de plată** 421 = 5121 • **Salarii neridicate (la plata în numerar)** 421 = 426	
	Sf=0 (la achitarea salariilor în luna următoare)

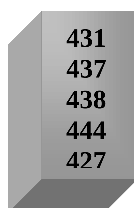
Fig. 5.5. Structura contului 421 Personal - salarii datorate



Contul 425 Avansuri acordate personalului (A) înregistrează creanţa faţă de salariaţi cu ocazia acordării avansului privind drepturile salariale. Se *debitează* cu ocazia acordării avansului (425 = 5311 sau 5121) şi *se creditează* cu înregistrarea reţinerii avansului acordat pe statul de plată (421 = 425). La sfârşitul lunii *se soldează*, cu ocazia înregistrării statului de plată în contabilitate şi înregistrarea reţinerii din salariu.



Contul 426 Drepturi de salarii neridicate (P) înregistrează operaţii generate de neridicarea la termen a salariilor când *plata* se face în *numerar*. Se *creditează* cu evidenţierea salariilor neridicate (421 = 426) şi în paralel depunerea la termen a banilor la bancă (581 = 5311 şi 5121 = 581). Se *debitează* cu ocazia ridicării banilor de la bancă şi depunerea lor în casierie (581 = 5121 şi 5311 = 581) urmată de plata salariilor restante (426 = 5311). *Soldul final* creditor arată salarii neridicate.



Conturile: 431 Asigurări sociale (P)**, 437 Ajutor de şomaj** (P)**, 438 Alte datorii şi creanţe sociale** (P), **444 Impozitul pe venituri de natura salariilor** (P), **427 Reţineri din salarii datorate terţilor** (P), înregistrează obligaţiile angajaţilor şi ale angajatorilor către buget privind contribuţii şi impozite aferente salariilor. Conturile sintetice de gradul I *se detaliază* pe conturi gradul II în funcţie de felul obligaţiei (vezi Plan de conturi – anexă manual). Se *creditează* cu obligaţiile de plată şi *se debitează* cu plata obligaţiilor prin bancă. *Soldurile finale* creditoare arată obligaţii neplătite *(fig.5.6).*

D(-) **Conturi de obligaţii 4311 , 4312 , 4313 , 4314, 4371, 4372, 4381, 444 , 427** (+)C	
• **plata obligaţiilor prin bancă** D C Obligaţii = 5121 angajaţi şi angajatori	• **obligaţii ale angajaţilor** D C 421 = Obligaţii • **obligaţii ale angajatorului** D C Cheltuieli = Obligaţii
	SfC = obligaţii datorate şi neplătite

Fig. 5.6. Funcţiunea conturilor de obligaţii angajaţi şi angajatori

Reguli de contabilizare SALARII: Obligaţiile angajaţilor *se înregistrează în corespondenţă cu contul 421 Personal - salarii datorate iar* ***obligaţiile angajatorilor*** *se înregistrează în corespondenţă cu conturile de cheltuieli.* ***Conturile*** *care înregistrează obligaţiile angajaţilor sunt* **simbolizate** *cu cifre pare iar pentru obligaţiile angajatorilor cu cifre impare.* ***Salariile datorate angajaţilor*** *se stabilesc la sfârşitul lunii curente iar plata salariilor se face în luna următoare. Din această cauză, contul 421 Personal – salarii datorate prezintă la sfârşitul lunii curente sold final creditor, care reflectă restul de plată.* ***Restul de plată*** *se calculează ca şi diferenţă între salarii brute ale angajaţilor şi obligaţii sociale plus impozit pe salarii plus reţineri din salarii (după caz).* **Contul 421** Personal-salarii

*datorate se soldează în luna următoare, după plata salariilor. De asemenea, **conturile** în care se înregistrează **obligaţiile angajaţilor şi angajatorului** către bugetul de stat şi bugetul asigurărilor sociale au sold final creditor la sfârşitul lunii curente, care reflectă datoriile de plătit. Aceste conturi se soldează în luna următoare când odată cu plata salariilor către angajaţi, se plătesc la buget contribuţiile sociale şi impozitul pe salarii, precum şi alte datorii faţă de diverşi creditori. **Deducerea personală** se calculează în funcţie de numărul persoanelor aflate în întreţinerea angajatului. Calculul se face după un algoritm specific stabilit de legislaţie şi este structurat pe trei tranşe: I. Salarii până la 1.000 lei, pentru care se stabilesc deduceri în sume fixe, II. Salarii între 1.001 şi 3.000 lei, pentru care se stabilesc deduceri în sume degresive, III. Salarii peste 2.999 lei, pentru care nu se acordă deduceri personale (vezi fig.5.7). Deducerea personală se calculează prin rotunjire la 10 lei, în sensul că fracţiunile sub 10 lei se majorează la 10 lei. **Calculele în Statul de plată** privind venitul brut lunar, obligaţiile angajaţilor, angajatorilor şi a restului de plată se fac prin rotunjire la 1 leu fără subdiviziuni, în sensul că fracţiunile de peste 50 de bani inclusiv se rotunjesc în sus iar cele sub 50 de bani se rotunjesc în jos, se neglijează.*

DEDUCEREA PERSONALĂ

Tranşe salarii	**Fără persoane în întreţinre**	**Cu 1 persoană în întreţinere**	**Cu 2 persoane în întreţinere**	**Cu 3 persoane în întreţinere**	**Cu 4 sau mai multe persoane în întreţinere**
Până la 1.000 lei	250	350	450	550	650
De la 1.001 la 2.999	250 x [1 – (VBL – 1000) / 2000]	350 x [1 – (VBL – 1000) / 2000]	450 x [1 – (VBL – 1000) / 2000]	550 x [1 – (VBL – 1000) / 2000]	650 x [1 – (VBL – 1000) / 2000]
Peste 3.000	0	0	0	0	0

Fig.5.7. Calcul Deducerea personală conform OMFP 1016/2005

Unde: VBL = Venit brut lunar

***Menţiune**: Pentru stabilirea deducerii personale aferente fiecărui angajat, alături de algoritmul de calcul prezentat la fig.5.7, mai poate fi folosită sursa bibliografică „OMFP 1016/2005, Anexa 1 Calculator pentru pentru determinarea deducerilor personale lunare”, unde este prezentat un tabel în care valoarea deducerii este gata calculată pe tranşe de venituri.*

APLICAŢIA 4. Operaţii privind salariile

Agentul economic „Calitatea” SRL cu obiect de activitate comerţ produse nealimentare, calculează şi înregistrează Statul de salarii pe luna mai, exerciţiul N. Pe baza Statului de salarii (vezi anexă) se stabilesc obligaţiile angajatorului şi ale angajaţilor. La scadenţă (8 iunie N), entitatea plăteşte prin contul de la bancă salariile angajaţilor, obligaţiile faţă de bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale şi alţi terţi.

Se dă: SiD 5121 30.000 SiC 1012 5.000 SiC 5191 25.000

***Operaţia 1.** 31.05.N. Înregistrare obligaţii angajator. Documente: Stat de salarii, Situaţie de calcul.*

Analiza contabilă:

641 + A → D	*9.300*	*421 + P → C*	*9.300*
6451 + A → D	*1.469*	*4311 + P → C*	*1.469*
6453 + A → D	*484*	*4313 + P → C*	*484*
6452 + A → D	*47*	*4371 + P → C*	*47*
6458 + A → D	*116*	*4381 + P → C*	*116*

Analitic: C 4381/Fond accidente 14 C 4381/Fond concedii medicale 79
C 4381/Fond creanţe sociale 23

Formule contabile:

641 *Cheltuieli cu salariile Personalului*	=	***421*** *Personal - salarii datorate*	*9.300*
6451 *Contribuţia unităţii la asigurările sociale*	=	***4311*** *Contribuţia unităţii la asigurările sociale*	*1.469*
6453 *Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate*	=	***4313*** *Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate*	*484*
6452 *Contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj*	=	***4371*** *Contribuţia unităţii la fondul de şomaj*	*47*
6458 *Alte cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială*	=	***4381*** *Alte datorii sociale*	*116*

Operaţia 2. *31.05.N. Înregistrare obligaţii angajaţi. Document: Stat de salarii.*

Analiza contabilă:

421 - P → D	*2.867*	*4314 + P → C*	*513*
427 + P → C	*300*	*4372 + P → C*	*48*
4312 + P → C	*978*	*444 + P → C*	*1.028*

Formula contabilă:

421 *Personal - salarii datorate*	=	*%*	*2.867*
		427 *Reţineri din salarii datorate terţilor*	*300*
		4312 *Contribuţia personalului la asigurările sociale*	*978*
		4314 *Contribuţia angajaţilor pentru asigurările sociale de sănătate*	*513*
		4372 *Contribuţia personalului la fondul de şomaj*	*48*
		444 *Impozitul pe venituri de natura salariilor*	*1.028*

SC Nord SRL **STAT DE SALARII pe luna mai N**

Nr. crt.	Numele şi prenumele	Venit brut	CAS 10,5 %	CASS 5,5 %	Fond şomaj 0,5 %	VENIT NET	Deducerea personală *	Venit bază de calcul	Impozit	Alte reţineri*	Rest de plată
0	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**7**	**8**	**9**	**10**	**11**
2	Bratu Elena	900	95	50	5	750	650	100	16	-	734
3	Ionescu Vasile	2.300	242	127	12	1.919	90	1.829	293	-	1.626
4	Pop Marian	1.600	168	88	8	1.336	320	1.016	163	300	873
5	Olteanu Dana	3.100	326	171	16	2.587	-	2.587	414	-	2.173
TOTAL		**9.300**	**978**	**513**	**48**	**7.761**	**1.340**	**6.421**	**1.028**	**300**	**6.433**
Cont		**ct.421**	**ct.4312**	**ct.4314**	**ct.4372**	**-**	**-**	**-**	**ct.444**	**ct.427**	**ct.421**

OBLIGAŢII ANGAJATOR datorate bugetului asigurărilor sociale

Nr.crt.	Denumirea obligaţiei	Cota	Baza de calcul	Suma	Cont
1	CAS	15,8 %	9.300	1.469	**4311**
2	CASS	5,20 %	9.300	484	**4313**
3	Fond şomaj	0,50 %	9.300	47	**4371**
4	Fond accidente	0,15 %	9.300	14	**4381**
5	Fond concedii medicale	0,85 %	9.300	79	**4381**
6	Fond creanţe sociale	0,25 %	9.300	23	**4381**
TOTAL		**22,75 %**	**x**	**2.116**	

Reguli contabilizare STAT DE SALARII. * *La* ***Deducerea personală*** *se ţine cont de următoarele date: Popescu Ion are 1 persoană în întreţinere, Bratu Ioana are 4 persoane în întreţinere, Ionescu Vasile nu are persoane în întreţinere, Pop Marian are 2 persoane în întreţinere, Olteanu Dana nu are persoane în întreţinere.* * *La* ***Alte reţineri*** *se înregistrează pentru Pop Marian o poprire în sumă de 300 lei. Se verifică* ***corelaţiile*** *atât pe fiecare rând (pe salariaţi) pe orizontală cât şi pe rândul de la total:* ***Venit net*** *(col.6) = Venit brut (col.2) – [CAS 10,5 % (col.3) + CASS 5,5 % (col.4) + Fond şomaj 0,5 % (col.5)].* ***Coloanele:*** *col. 6 Venit net, col.7 Deducerea personală şi col.8 Venit bază de calcul, nu se scad din salariu, ele sunt doar mărimi de calcul pentru determinarea Impozitului pe salariu.* ***Venit bază de calcul*** *(col.8) = Venit net (col.6) – Deducerea personală (col.7).* ***Impozit*** *(col.9) = = Venit bază de calcul (col.8) x 16 %.* ***Rest de plată*** *(col.11) se poate calcula prin două modalităţi: a) Rest de plată (col.11) = Venit net (col.6) – Impozit (col.9) – Alte reţineri (col.10) sau b) Rest de plată (col.11) = Venit brut (col.2) – CAS 10,5 % (col.3) – CASS 5,5 % (col.4) - Fond de şomaj (col.5) – Impozit (col.9) – Alte reţineri (col.10).*

Menţiune: *După înregistrarea operaţiilor nr.1 şi nr.2 în conturi, se observă la* ***contul 421*** *Personal – salarii datorate, că Soldul final creditor la sfârşitul lunii curente de 6.433 lei este Restul de plată. De asemenea* ***soldurile creditoare*** *ale conturilor care reflectă* ***obligaţiile angajaţilor şi ale angajatorului***, *reprezintă datoriile de plătit către bugetul de stat (impozitul pe salariu) şi bugetul asigurărilor sociale (CAS angajat şi angajator, CASS angajat şi angajator, Fond de şomaj angajat şi angajator) cât şi faţă de creditorul Asociaţia de proprietari în favoarea căruia s-a instituit poprirea.* ***Conturile de cheltuieli*** *prezintă sold debitor şi trebuiesc închise la sfârşitul lunii prin contul 121 Profit sau pierdere.*

Operaţia 3. *31.05.N. Închiderea conturilor de cheltuieli.*

Analiza contabilă:

641 - A → C	*9.300*	*6453 – A → C*	*484*
6451 – A → C	*1.469*	*6458 – A → C*	*116*
6452 – A → C	*47*	*121 A/P → D*	*11.416*

Formula contabilă:

121 *Profit sau pierdere*	*= %*		*11.416*
		641 *Cheltuieli cu salariile personalului*	*9.300*
		6451 *Contribuţia unităţii la asigurările sociale*	*1.469*
		6452 *Contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj*	*47*
		6453 *Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate*	*484*
		6458 *Alte cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială*	*116*

Operaţia 4. *08.06.N. Plata salariilor prin card bancar. Documente: Stat salarii, Extras de cont.*

Analiza contabilă: *421 - P → D 6.433 5121 - A → C 6.433*

Formula contabilă

421 *Personal - salarii datorate*	*=*	***5121*** *Conturi la bănci în lei*	*6.433*

Menţiune: În acest moment se soldează contul 421 Personal – salarii datorate.

Operaţia 5. 08.06.N. Plata prin virament bancar a obligaţiilor angajaţilor şi angajatorului faţă de bugetul de stat şi bugetul asigurărilor social, precum şi faţă de creditor pentru Reţineri din salarii datorate terţilor (poprire). Documente: Stat salarii, Ordine de plată, Extras de cont.

Analiza contabilă:

427 - P → D	*300*	*4371 - P → D*	*47*
4311 - P → D	*1.469*	*4372 - P → D*	*48*
4312 - P → D	*978*	*4381 - P → D*	*116*
4313 - P → D	*484*	*444 - P → D*	*1.028*
4314 - P → D	*513*	*5121 - A → C*	*4.983*

Formula contabilă:

%	= ***5121*** *Conturi la bănci în lei*	*4983*
427 *Reţineri din salarii datorate terţilor*		*300*
4311 *Contribuţia unităţii la asigurările sociale*		*1.469*
4312 *Contribuţia personalului la asigurările sociale*		*978*
4313 *Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate*		*484*
4314 *Contribuţia angajaţilor pentru asigurările sociale de sănătate*		*513*
4371 *Contribuţia unităţii la fondul de şomaj*		*47*
4372 *Contribuţia personalului la fondul de şomaj*		*48*
4381 *Alte datorii sociale*		*116*
444 *Impozitul pe venituri de natura salariilor*		*1.028*

De rezolvat: *Efectuaţi înregistrările în conturi. Comparaţi datele obţinute la sfârşitul lunii curente şi după plata salariilor şi obligaţiilor la buget şi terţi*

Evenimentele şi tranzacţiile desfăşurate într-o entitate generează şi *alte operaţii privind decontările cu personalul*: indemnizaţii pentru concediu de odihnă, indemnizaţii pentru incapacitate temporară de muncă, premii, indexări, avantaje în natură, tichete de masă, contribuţii la scheme de pensii facultative, contribuţii la prime de asigurare voluntară de sănătate, alte drepturi în bani şi în natură datorate de entitate personalui pentru munca prestată.

5.3. CONTABILITATEA TAXEI PE VALOAREA ADĂUGATĂ

Noţiuni teoretice *Taxa pe valoarea adăugată (TVA)* este un *impozit general*, care se stabileşte asupra operaţiunilor privind transferul proprietăţii bunurilor şi se aplică asupra *valorii adăugate* la fiecare stadiu al circuitului economic. La noi în ţară se foloseşte *cota standard* de 24 % şi *cotă redusă* de 9 %. Cota redusă se aplică pentru materii prime şi produse de panificaţie, medicamente, cărţi, cazare unităţi hoteliere, intrare muzee etc. TVA de plată sau TVA de recuperat se stabileşte la sfârşitul fiecărei luni sau periodic. Plata TVA sau recuperarea TVA se face lunar sau trimestrial, în conformitate cu reglementările legislative. Pentru unele unităţi, opţional, *exigibilitatea TVA* se stabileşte la încasarea facturii. TVA se *plăteşte* la bugetul de stat trimestrial iar pentru achiziţii intracomunitare şi cifră de

afaceri mare se plăteşte lunar. Unele unităţi sunt *scutite* de TVA: agenţi economici cu cifră de afaceri mică, activităţi administrative, de învăţământ, ştiinţifice, culturale, etc.

Facultativ: *În literatura de specialitate, evidenţiem două modele de calcul a TVA, modelul teoretic şi modelul practic.* ***Modelul teoretic*** *este un model de principiu utilizat pentru înţelegerea mecanismului de calcul a TVA. Astfel, valoarea adăugată (VA) este echivalentă cu diferenţa între preţul sau valoarea vânzărilor (Pv) şi preţul sau valoarea cumpărărilor (Pc). Formulele de calcul sunt: VA = Pv – Pc ; T x VA = cota x VA = cota (Pv – Pc).* ***Modelul practic*** *derivă din modelul teoretic şi se bazează pe calcul separat al TVA deductibilă şi TVA colectată. Astfel, formulele de calcul sunt: TVA de plată = cota (Pv – Pc) = (cota x Pv) – (cota x Pc), unde: cota x Pv = TVA colectată iar cota x Pc = TVA deductibilă. Înlocuind în formulă, avem: TVA de plată = TVA colectată – TVA deductibilă. Acest raţionament se dezvoltă pentru două situaţii: a) Când TVA colectată este mai mare decât TVA deductibilă şi rezultă TVA de plată. b) Când TVA deductibilă este mai mare dacât TVA colectată şi rezultă TVA de recuperat.*

Documente specifice Operaţiile privind TVA sunt cuprinse în diverse documente de aprovizionare şi vânzare în funcţie de sectorul de activitate: *Factură fiscală, Bon fiscal, Raport fiscal, Jurnal aprovizionări, Jurnal vânzări, Decont TVA, Declaraţii fiscale, Situaţii calcul, etc.*

Conturi specifice

442 Taxa pe valoarea adăugată

- *4423 TVA de plată (P)*
- *4424 TVA de recuperat (A)*
- *4426 TVA deductibilă (A)*
- *4427 TVA colectată (P)*
- *4428 TVA neexigibilă (A/P)*

4426

Contul 4426 TVA deductibilă (A) înregistrează evidenţa TVA aferentă aprovizionărilor. Se *debitează* cu înregistrarea TVA aferentă aprovizionărilor şi se *creditează* prin compensare cu TVA colectată sau TVA de recuperat. La sfârşitul lunii se *soldează*.

4427

Contul 4427 TVA colectată (P) înregistrează evidenţa TVA aferentă vânzărilor. Se *creditează* cu înregistrarea TVA aferentă vânzărilor şi se *debitează* prin compensare cu TVA deductibilă sau TVA de plată. La sfârşitul lunii se *soldează.*

4423

Cont 4423 TVA de plată *(P)* înregistrează datoria fiscală pe care entitatea o are faţă de bugetul statului, atunci când TVA colectată depăşeşte TVA deductibilă. Se *creditează* cu obligaţia de plată şi se *debitează* cu plata datoriei sau compensarea cu TVA de recuperat pe perioada anterioară. *Soldul final* este creditor şi arată obligaţia neplătită.

4424

Contul 4424 TVA de recuperat (A) înregistrează evidenţa creanţei faţă de bugetul statului, atunci când TVA deductibilă este mai mare decât TVA colectată. Se *debitează* cu înregistrarea sumei de încasat şi se *creditează* cu încasarea sumei sau compensarea cu TVA de plată aferentă perioadei anterioare. *Soldul final* este debitor şi arată sume de încasat.

4428

Contul 4428 TVA neexigibilă *(A/P)* înregistrează TVA în situaţiile când nu a devenit exigibilă ca fiind generată de operaţii cu particularităţi cum ar fi: aplicarea sistemului fiscal „TVA la încasare", mărfuri în comerţul cu amănuntul, livrări de produse fără factură etc. Este un *cont bifuncţional* şi poate avea *sold final* debitor sau creditor (după caz). La momentul exigibil, TVA neexigibilă se transformă fie în TVA deductibilă fie în TVA colectată (după caz).

Menţiune: *Contul de gradul unu 442 Taxa pe valoare adăugată, este un cont neoperaţional, adică nu poate fi folosit pentru alcătuirea formulelor contabile ci numai conturile dezvoltătoare, conturile sintetice de gradul doi.*

APLICAŢIA 5. Taxa pe valoarea adăugată – Cazul I când rezultă TVA de plată

Agentul economic „Creta" SRL desfăşoară activitate de producţie. La începutul lunii mai exerciţiul N, prezintă următoarea situaţie:

Se dă: SiD 5121 70.000 SiC 1012 5.000 SiC 5191 65.000

În cursul lunii mai se desfăşoară evenimente şi tranzacţii:

Operaţia 1. *05.05.N. Agentul economic se aprovizionează de la furnizori cu diverse materii prime în valoare de 30.000 lei, materiale auxiliare 5.000 lei. TVA aferentă aprovizionărilor 24 % . Documente: Factură fiscală, Notă de recepţie şi de constatare de diferenţe.*

Analiza contabilă:

301 + A → D	30.000	4426 + A → D	8.400
3021 + A → D	5.000	401 + P → C	43.400

Formulă contabilă

%	=	**401** *Furnizori*	43.400
301 *Materii prime*			30.000
3021 *Materiale auxiliare*			5.000
4426 *TVA deductibilă*			8.400

Operaţia 2. *07.05.N. Agentul economic se aprovizionează cu diverse materii prime de panificaţie la preţ de achiziţie 17.000 lei. TVA aferentă aprovizionării 9 %. Documente: Factură fiscală, Notă de recepţie şi de constatare de diferenţe.*

Analiza contabilă:

301 + A → D	17.000	401 + P → C	18.530
4426 + A → D	1.530		

Formulă contabilă

%	=	**401** *Furnizori*	18.530
301 *Materii prime*			17.000
4426 *TVA deductibilă*			1.530

Menţiune: *În perioada 08.05.N – 20.05.N, materiile prime şi materialele consumabile se dau în consum secţiilor de producţie, operaţii înregistrate în formulele contabile aferente. Din secţiile de producţie se obţine diverse produse finite nealimentare şi alimentare, operaţii înregistrate în formulele contabile aferente. Aceste operaţii au fost studiate anterior la temele privind materii prime şi produse finite. Operaţiile nu implică înregistrarea de TVA.*

Operaţia 3. *21.05.N. Agentul economic vinde unui client diverse produse finite nealimentare în valoare de 45.000 lei plus TVA aferentă vânzărilor de 24 % şi produse alimentare în valoare de 22.000 lei plus TVA aferentă vânzării de 9 %.*

Analiza contabilă: *701 + P → C 67.000*
4427 + P → C 12.780 (45.000 x 24 %) + (22.000 x 9 %)
4111 + A → D 79.780

Formulă contabilă

4111 *Clienţi*	=	*%*	*79.780*
		701 *Venituri din vânzarea produselor finite*	*67.000*
		4427 *TVA colectată*	*12.780*

Menţiune: *Concomitent se înregistrează descărcarea gestiunilor de produse finite cu formulele contabile specifice. Această operaţie a fost studiată anterior la tema privind produse finite şi nu implică înregistrarea de TVA.*

Operaţia 4. *31.05.N. La sfârşitul lunii se regularizează situaţia TVA şi se stabileşte TVA de plată sau de încasat, după caz. Documente: Decont TVA, Situaţie calcul, Declaraţii fiscale.*

Varianta 1. *Compensare TVA colectată cu TVA deductibilă şi înregistrare la TVA de plată prin formule contabile simple. Compensarea se face până la nivelul sumei celei mai mici dintre cele două categorii de TVA, TVA deductibilă şi TVA colectată*

Decont TVA:

TVA colectată	*12.780*	*(cont 4427)*
TVA deductibilă	*9.930*	*(cont 4426)*
TVA de plată	*2.850*	*(cont 4423)*

TVA col. > TVA ded. ⇒ TVA de plată

Analiza contabilă: *4427 - P → D 9.930 4426 - A → C 9.930*

Formula contabilă

4427 *TVA colectată*	=	***4426*** *TVA deductibilă*	*9.930*

După înregistrarea acestei operaţii în conturi, unul din cele două conturi se soldează. În cazul nostru se soldează contul 4426 TVA deductibilă. Celălalt cont 4427 TVA colectată prezintă un sold creditor de 2.850 lei (RC 12.780 – RD 9.930), care se trece pe TVA de plată.

Analiza contabilă: *4427 - P → D 2.850 4423 + P → C 2.850*

Formula contabilă

4427 *TVA colectată*	=	***4423*** *TVA de plată*	*2.850*

După înregistrarea acestei operaţii în conturi, se soldează şi contul 4427 TVA colectată şi se transferă suma asupra contului 4423 TVA de plată, care va avea un sold creditor de 2.850 lei.

Operaţia 5. *31.05.N. Se achită TVA de plată prin contul de la bancă.*

Analiza contabilă: *4423 - P → D 2.850 5121 – A → C 2.850*

Formula contabilă

4423 *TVA de plată*	=	***5121*** *Conturi la bănci în lei*	*2.850*

După înregistrarea acestei operaţii în conturi, se soldează şi contul 4423 TVA de plată. Menţiune: Obligaţia TVA se achită de obicei trimestrial. În exemplul anterior, din punct de vedere didactic (legătura între operaţii), TVA s-a achitat la sfârşitul lunii.

Varianta 2. *31.03.N. Compensare TVA colectată cu TVA deductibilă şi înregistrare la TVA de plată, prin formulă contabilă compusă.*

Analiza contabilă: *4427 - P → D 12.780* *4426 - A → C 9.930*
4423 + P → C 2.850

Formula contabilă

4427 *TVA colectată*	=	***%***	*12.780*
		4426 *TVA deductibilă*	*9.930*
		4423 *TVA de plată*	*2.850*

Remarcă: Se observă că cele două categorii de TVA care trebuie să se soldeze scad, respectiv TVA colectată şi TVA deductibilă iar TVA care rezultă numită TVA de plată creşte. După acelaşi raţionament se face analiza contabilă şi atunci când rezultă TVA de recuperat.

De rezolvat: *Efectuaţi înregistrările în conturile de TVA şi analizaţi corelaţiile dintre conturi.*

APLICAŢIA 6. Operaţii privind Taxa pe valoarea adăugată – Cazul al II-lea când rezultă TVA de recuperat

Agentul economic „Logos" SRL desfăşoară activitate de comerţ cu amănuntul. Evaluarea se face la preţ de vânzare cu amănuntul. La începutul lunii mai exerciţiul N, prezintă următoarea situaţie:

Se dă: SiD 5121 40.000 SiC 1012 4.000 SiC 5191 36.000

În cursul lunii mai se desfăşoară evenimente şi tranzacţii:

Operaţia 1. *07.05.N. Agentul economic se aprovizionează de la furnizori cu diverse mărfuri în valoare de 26.000 lei. TVA aferentă aprovizionărilor 24%. Documente: Factură fiscală, Notă de recepţie şi de constatare de diferenţe.*

Analiza contabilă: *371 + A → D 26.000* *401 + P → C 32.240*
4426 + A → D 6.240

Formulă contabilă

%	=	***401*** *Furnizori*	*32.240*
371 *Mărfuri*			*26.000*
4426 *TVA deductibilă*			*6.240*

Menţiune: La recepţie se include în preţul mărfurilor adaos comercial şi TVA neexigibilă. Aceste operaţii au fost studiate anterior la tema privind mărfurile.

Operaţia 2. *10.05.N. Agentul economic vinde în numerar mărfuri în valoare de 21.000 lei inclusiv TVA aferentă vânzării 24 %. Documente: Bon fiscal, Monetar, Registru de casă.*

Analiza contabilă: *707 + P → C 16.935* *5311 + A → D 21.000*
4427 + P → C 4.065

Formula contabilă

5311 *Casa în lei*	=	***%***	*21.000*
		707 *Venituri din vânzarea mărfurilor*	*16.935*
		4427 *TVA colectată*	*4.065*

Operaţia 3. *31.05.N. Regularizare situaţie TVA la sfârşitul lunii.*

Decont TVA:

TVA colectată 4.065 (cont 4427)
TVA deductibilă 6.240 (cont 4426)
TVA de recuperat 2.175 (cont 4424)
TVA ded. > TVA col. ⇒ TVA de recuperat

Analiza contabilă: *4427 - P → D 4.065 4426 - A → C 6.240*
4424 + A → D 2.175

Formula contabilă

%	=	***4426*** *TVA deductibilă*	*6.240*
4427 *TVA colectată*			*4.065*
4424 *TVA de recuperat*			*2.175*

Menţiune: a) Concomitent se descarcă gestiunea pentru mărfurile vândute. Această operaţie a fost studiată anterior la tema privind mărfurile. b) Ca şi regulă generală, la operaţiile de regularizare TVA (indiferent de varianta folosită), întotdeauna TVA colectată se debitează iar TVA deductibilă se creditează.

Operaţia 4. *31.05.N. Se încasează TVA de recuperat prin contul de la bancă.*

Analiza contabilă: *5121 + A → D 2.175 4424 – A → C 2.175*

Formula contabilă

5121 *Conturi la bănci în lei*	=	***4424*** *TVA de recuperat*	*2.175*

Menţiune: TVA de recuperat se încasează de obicei trimestrial. În exemplul anterior, din punct de vedere didactic (legătura între operaţii), TVA s-a încasat la sfârşitul lunii.

De rezolvat: *Efectuaţi înregistrările în conturile de TVA şi analizaţi corelaţiile dintre conturi.*

APLICAŢIA 7. Operaţii privind Taxa pe valoarea adăugată – Cazul al III-lea. Compensări între TVA de plată şi TVA de recuperat.

Reguli de contabilizare: Regularizarea situaţiei TVA la sfârşitul lunii se face cumulat de la începutul anului. În fiecare lună se cumulează situaţia TVA de la sfârşiul lunii curente cu situaţia TVA de la sfârşitul lunii anterioare. Etapele de contabilizare sunt:

a. Se stabileşte situaţia TVA la sfârşitul lunii curente, când rezultă TVA de plată sau TVA de recuperat.
b. Se cumulează (se compară) situaţia TVA a lunii curente, (TVA de plată sau de recuperat) cu situaţia lunii precedente (TVA de plată sau TVA de recuperat).
c. Din comparaţia situaţiei TVA aferentă lunii curente cu situaţia TVA a lunii anterioare, rezultă TVA de plată sau TVA de recuperat la sfârşitul perioadei.

Exemplu: *Agentul economic „Alfa" SRL prezintă următoarea situaţie a TVA în cursul trimestrului al II-lea exerciţiul N:*

SITUAŢIE TVA pe trimestrul al II-lea exerciţiul N

Data	**Perioada anterioară**		**Luna curentă**				**Cumulat**	
	TVA de plată	**TVA de recup.**	**TVA colect.**	**TVA deduc.**	**TVA de plată**	**TVA de recup.**	**TVA de plată**	**TVA de recup.**
30.04.	-	10.000	20.000	50.000	-	30.000	-	40.000
31.05.	-	40.000	70.000	10.000	60.000	-	20.000	-
30.06.	20.000	-	20.000	35.000	-	15.000	5.000	-

Formule contabile:

30 aprilie • luna curentă % = 4426 50.000
4427 20.000
4424 30.000

Concluzii: TVA de recuperat curentă 30.000 se adaugă la TVA de recuperat anterioară 10.000 şi rezultă TVA de recuperat 40.000 (SfD 4424).

31 mai	*• luna curentă*	*4427*	=	*%*	<u>*70.000*</u>
				4426	*10.000*
				4423	*60.000*
	• compensare	*4423*	=	*4424*	*40.000*

Concluzii: TVA de plată curentă 60.000 se compensează cu TVA de recuperat anterioară 40.000 şi rămâne TVA de plată 20.000 (SfC 4423)

30 iunie	*• luna curentă*	*%*	=	*4426*	<u>*35.000*</u>
		4427			*20.000*
		4424			*15.000*
	• compensare	*4423*	=	*4424*	*15.000*

Concluzii: TVA de recuperat curentă 15.000 se compensează cu TVA de plată anterioară 20.000 şi rămâne TVA de plată 5.000 (SfC 4423). În final am avut la începutul trimestrului TVA de recuperat 10.000 lei iar la sfârşitul trimestrului avem TVA de plată 5.000.

De rezolvat: *Efectuaţi înregistrările în conturi. Analizaţi corelaţiile dintre sume.*

APLICAŢIA 8. Operaţii privind Taxa pe valoarea adăugată – TVA neexigibilă

Agentul economic „Epsilon" SRL se aprovizionează cu mărfuri de la un furnizor pe bază de Aviz de însoţire a mărfii în sumă de 15.000 lei, TVA 24 %. Ulterior se primeşte factura pentru mărfurile aprovizionate, la aceeaşi valoare ca şi în aviz.

Operaţia 1. *05.03.N. Aprovizionare mărfuri de la furnizor. Document: Aviz de însoţire a mărfii, Notă de recepţie şi de constatare de diferenţe.*

Analiza contabilă:				
	371 + A → D	*15.000*	*408 + P → C*	*18.600*
	4428 A/P → D	*3.600*		

Formulă contabilă

%	=	***408** Furnizori – facturi nesosite*	<u>*18.600*</u>
***371** Mărfuri*			*15.000*
***4428** TVA neexigibilă*			*3.600*

Operaţia 2. *12.03.N. Primirea facturii, operaţie prin care furnizorii trec de pe contul 408 pe contul 401, precum şi regularizarea TVA prin trecerea de la TVA neexigibilă la TVA deductibilă. Document: Factură fiscală.*

Analiza contabilă:				
	408 - P → D	*18.600*	*401 + P → C*	*18.600*
	4428 A/P → C	*3.600*	*4426 + A → D*	*3.600*

Formule contabile

***408** Furnizori – facturi nesosite*	=	***401** Furnizori*	*18.600*
***4426** TVA deductibilă*	=	***4428** TVA neexigibilă*	*3.600*

De rezolvat: *Efectuaţi înrgistrările în conturi. Analizaţi datele obţinute.*

***Menţiune**: La vânzări pe bază de Aviz de însoţire a mărfii se procedează similar, prin trecerea clienţilor de pe contul 4111 pe 418 iar TVA trece de pe TVA neexigibilă pe TVA colectată.*

APLICAŢIA 9. **Aplicarea sistemului fiscal „TVA la încasare”**

Menţiune: *Conform actualelor reglementări legislative,* ***opţional*** *pentru unele unităţi, cu cifră de afaceri mai mică (sub 2.250.000 lei), TVA de plată devine exigibilă după plata facturii de către client şi încasarea ei de către furnizor. Prin urmare, atât la vânzare cât şi la aprovizionare se înregistrează TVA aferentă pe TVA neexigibilă iar după încasarea facturii se face trecerea de pe TVA neexigibilă pe TVA colectată sau deductibilă, după caz. Astfel, la vânzare în contabilitatea* ***furnizorului****, se înregistrează TVA aferentă vânzării pe TVA neexigibilă (cont 4428) iar după încasarea facturii se face trecerea de pe TVA neexigibilă (cont 4428) pe TVA colectată (cont 4427). În contabilitatea* ***clientului****, se înregistrează TVA aferentă aprovizionării pe TVA neexigibilă (cont 4428) iar după plata facturii se face trecerea de pe TVA neexigibilă (cont 4428) pe TVA deductibilă (cont 4426).*

Enunţ: *La data de 15 mai exerciţiul N, agentul economic „Alfa”, vinde mărfuri clientului „Beta” în valoare de 40.000 lei. TVA aferentă 24 %, Plata prin bancă a facturii de către client şi încasarea facturii de către furnizor, se efectuează în data de 25.05.N. Tranzacţia are loc prin credit comercial clasic.*

Operaţia 1. *15.05.N.*

a. *În contabilitatea FURNIZORULUI se înregistrează VÂNZAREA mărfurilor.*
Document: Factură fiscală.

Analiza contabilă: *707 + P → C 30.000   4111 + A → D 37.200*
4428 A/P → C 7.200

Formula contabilă

4111 *Clienţi*	=	*%*	*37.200*
		707 *Venituri din vânzarea mărfurilor*	*30.000*
		4428 *TVA neexigilă*	*7.200*

b. *În contabilitatea CLIENTULUI se înregistrează APROVIZIONAREA cu mărfuri*
Documente: Factură fiscală, Notă de recepţie şi constatare de diferenţe.

Analiza contabilă: *371 + A → D 30.000   401 + P → C 37.200*
4428 A/P → D 7.200

Formulă contabilă

%	=	***401*** *Furnizori*	*37.200*
371 *Mărfuri*			*30.000*
4428 *TVA neexigibilă*			*7.200*

Operaţia 2. *25.05.N. Clientul „Beta” plăteşte furnizorului „Alfa” mărfurile aprovizionate. Documente: Ordin de plată, Extras de cont.*

a. *În contabilitatea CLIENTULUI se înregistrează PLATA facturii fiscale.*

Analiza contabilă: *5121 - A → C 37.200   401 – P → D 37.200*

Formula contabilă

401 *Furnizori*	=	***5121*** *Conturi la bănci în lei*	*37.200*

Concomitent se face trecerea de pe TVA neexigibilă pe TVA deductibilă aferentă aprovizionării.

Analiza contabilă: *4428 A/P → C 7.200   4426 + A → D 7.200*

Formula contabilă

4426 *TVA deductibilă*	=	***4428*** *TVA neexigibilă*	*7.200*

b. *În contabilitatea FURNIZORULUI se înregistrează ÎNCASAREA facturii fiscale*

Analiza contabilă: *5121 + A → D 37.200   4111 – A → C 37.200*

Formula contabilă

5121 *Conturi la bănci în lei*	=	***4111*** *Clienţi*	*37.200*

Concomitent se face trecerea de pe TVA neexigibilă pe TVA colectată aferentă vânzării.

Analiza contabilă: *4428 A/P → D 7.200   4427 + P → C 7.200*

Formula contabilă

4428 *TVA neexigibilă*	=	***4427*** *TVA colectată*	*7.200*

Concluzii: După plata facturii de către client şi încasarea facturii de către furnizor, TVA deductibilă aferentă aprovizionărilor se debitează şi TVA colectată aferentă vânzărilor se creditează iar contul 4428 TVA neexigibilă se soldează.

Evenimentele şi tranzacţiile desfăşurate într-o entitate generează şi *alte operaţii privind TVA*: scutiri de TVA, achiziţii şi vânzări intracomunitare şi extracomunitare, vânzări cu plata în rate etc.

5.4. CONTABILITATEA IMPOZITULUI PE PROFIT ŞI A ALTOR IMPOZITE ŞI TAXE

Noţiuni teoretice În sens general, *impozitul* este o contribuţie bănească *obligatorie*, cu titlu *nerambursabil* şi *fără contraprestaţie directă*. Impozitul se *datorează*, conform legii, *bugetului de stat* de către persoanele fizice şi juridice pentru veniturile pe care le obţin sau bunurile pe care le posedă. Ele se concretizează pentru entitate în *datorii fiscale* către bugetul de stat sau bugete locale . *Structura impozitelor* este prezentată la *fig. 5.8.*

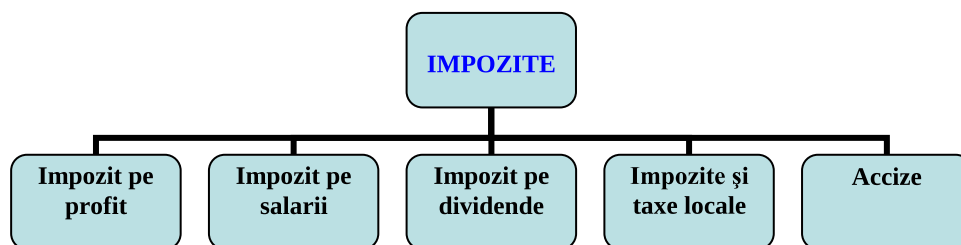


Fig.5.8. Clasificarea impozitelor

Impozitul pe profit este un impozit direct perceput entităţilor care obţin profit numiţi contribuabili. El se calculează prin aplicarea unei cote unice de 16 % asupra bazei de impozitare (profit fiscal). Microîntreprinderile pot opta pentru stabilirea obligaţiei de plată sub formă de *impozit pe venit.*

Impozitul pe salarii este un impozit direct plătit de persoane fizice care obţin venituri de natura salariilor prin intermediul agenţilor economici. El se calculează prin aplicarea unei cote unice de 16 % asupra bazei de impozitare.
Impozitul pe dividende este un impozit direct plătit de agenţii economici care repartizează profit sub formă de dividende prin aplicarea unei cote de 16 % asupra dividendelor brute.
Impozitele şi taxele locale sunt impozite directe plătite de persoane fizice şi juridice către bugetele locale. În categoria lor intră: impozitul pe clădiri, impozitul pe teren, taxa asupra mijloacelor de transport, taxa pentru folosirea mijloacelor de publicitate etc. Ele se colectează prin diverse metode de impunere în funcţie de categoria lor.
Accizele sunt impozite indirecte, taxe de consumaţie plătite de agenţii economici care comercializează sau importă produse cu o cerere mare şi neelastică: alcool, cafea, produse de tutun, benzină, motorină, produse de lux etc.

a. IMPOZITUL PE PROFIT

Noţiuni teoretice *Impozitul pe profit* **(**Ip**)** se calculează lunar sau trimestrial şi se înregistrează ca şi o *datorie fiscală* faţă de bugetul statului la entităţile *care obţin profit*. *Impozitul pe profit* se stabileşte după următoarea *formulă de calcul*:

Ip = Rf x cota

unde: ***Rf*** *= Rezultat fiscal sau Baza de impozitare*
Rezultat fiscal (Rf) se stabileşte după următoarea *formulă de calcul*:

Rf = PB + CN – Df

unde:
PB *=* ***Profit brut*** *= Veniturile totale (VT)* **-** *Cheltuieli totale (CT)*
CN *=* ***Cheltuieli nedeductibile fiscal*** *= Cheltuieli care nu se iau în calculul impozitului pe profit (cheltuieli care nu sunt recunoscute ca fiind generatoare de venituri care au legătură cu profitul). Exemple: amenzi, penalităţi, depăşiri la cheltuielile de protocol faţă de limitele stabilite prin lege, depăşiri la cheltuieli de sponsorizare sau mecenat, perisabilităţi care depăşesc limitele legale, cheltuieli cu impozitul pe profit înregistrate anterior etc.*
Df ***=*** ***Deduceri fiscale*** ***=*** *venituri neimpozabile, precum şi alte elemente care diminuează rezultatul fiscal. Deducerile fiscale se concertizează în sume care se scad din profitul brut. Exemple: dividende încasate de la altă societate, constituirea şi majorarea rezervelor legale, pierderea fiscală din anii precedenţi care se va recupera din profitul obţinut în perioadele următoare, etc.*
Facultativ: *Formula de calcul a Rezultatului fiscal rezultă din următorul raţionament matematic: PB = VT– CT ; Rf = (VT– Df) – (CT – CN) = VT – Df – CT + CN= VT– CT + CN – Df =PB+CN - Df*
În vederea determinării Profitului fiscal, cheltuielile nedeductibile fiscal (CN) se adună în formula de calcul a Profitului fiscal pentru a compensa scăderea (deducerea) lor anterioară la calculul Profitului brut (PB) în cadrul cheltuielilor totale (CT).
Menţiune: *Cheltuielile cu impozitul pe profit înregistrate anterior se includ în Cheltuielile nedeductibile fiscal (CN) şi se adună la Profitul contabil brut cumulat (PB) din acelaşi raţionament.*

Calculul Rezultatului fiscal *(Rf) se face* ***cumulat*** de la începutul anului până la sfârşitul trimestrului de calcul pentru toate elementele de calcul, respectiv: venituri totale cumulate, cheltuieli totale cumulate, cheltuieli nedeductibile fiscal cumulate, deductibilităţi fiscale cumulate.

Calculul Impozitului pe profit *(Ip)* se stabileşte ***cumulat*** de la începutul anului până la sfârşitul trimestrului de calcul. Impozitul pe profit se *plăteşte* trimestrial la bugetul de stat, în sumă efectivă sau estimată sub formă de avans faţă de datele anului precedent.

Conturi specifice

441 Impozit pe profit/venit (A/P)

4411 Impozit pe profit (A/P)

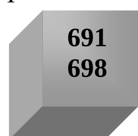
4412 Impozit pe venit (A/P)

691 Cheltuieli cu impozitul pe profit (A)

698 Cheltuieli cu impozitul pe venit şi cu alte impozite care nu apar în elementele de mai sus (A)



Contul 4411 Impozitul pe profit este un cont *bifuncţional* care înregistrează în *credit* obligaţia de plată la bugetul de stat pentru impozitul datorat iar în *debit* plata obligaţiei. *Soldul final creditor* arată obligaţii neplătite. *Soldul final debitor* arată obligaţii plătite în plus, care devin creanţe faţă de buget. **Contul 4412 Impozit pe venit** (A/P) se referă la impozitul pe veniturile microîntreprinderilor, care optează pentru această categorie de impozit.



Contul 691 Cheltuieli cu impozitul pe profit este un cont de *activ* care evidenţiază în *debit* înregistrarea de cheltuieli cu impozitul pe profit. Se *creditează* cu decontarea cheltuielilor asupra contului 121 Profit sau pierdere. *Nu prezintă sold* la sfârşitul perioadei. **Contul 698 Cheltuieli cu impozitul pe venit şi cu alte impozite care nu apar în elementele de mai sus**(A) se utilizează pentru înregistrarea cheltuielilor cu impozitul pe venitul microîntreprinderilor precum şi alte impozite şi taxe. Funcţionează similar contului 691.

APLICAŢIA 10. Operaţii privind impozitul pe profit

Agentul economic „BETA" SRL prezintă la începutul exerciţiului N, următoarele solduri iniţiale: SiD 5121 40.000 SiC 1012 6.000 SiC 5191 34.000

În cursul exerciţiuli N, înregistrează următoarele venituri şi cheltuieli prezentate în următorul Document centralizator:

Perioada	***Venituri totale (Vt)***	***Cheltuieli totale (Ct)***	***Rezultat contabil (Rezultat brut)***
Trimestrul I	*35.000*	*20.000* *	*+ 15.000 (profit)*
Trimestrul al II-lea	*40.000*	*30.000*	*+ 10.000 (profit)*
Cumulat trim.I + II	*75.000*	*50.000*	*+ 25.000 (profit)*
Trimestrul al III-lea	*28.000*	*25.000*	*+ 3.000 (profit)*
Cumulat trim.I + II + III	*103.000*	*75.000*	*+ 28.000 (profit)*
Trimestrul al IV-lea	*37.000*	*25.000*	*+ 12.000 (profit)*
Cumulat trim.I + II + III + IV	*140.000*	*100.000*	*+ 40.000 (profit)*

* *Din totalul cheltuielilor pe trimestrul I suma de 700 lei o reprezintă amenzi plătite*

Rezolvare:

REGISTRUL JURNAL CENTRALIZATOR exerciţiul N

Ex.N. Perioada	***Explicaţia***	***Formule contabile***	***Sume***
Trim.I	*Înregistrare operaţii:* • *Obligaţia de plată impozit pe profit* • *Închiderea contului 691* • *Plată impozit pe profit* *Calcul Impozit pe profit:* *PB = VT – CT = 35.000 – 20.000 = 15.000* *Rf = PB + CN = PB + Amenzi = 15.000 + 700= = 15.700* *Ip calculat = Rf x cota = 15.700 x 16 % = 2.512* *Ip datorat = 2.512; Ip plătit tr.I = 2.512* *P net= PB – Ip = 15.000 – 2.512 = 12.488 (SfC 121 la 31.03.N)*	*691 = 4411* *121 = 691* *4411 = 5121*	*2.512* *2.512* *2.512*
Trim.II	*Înregistrare operaţii:* • *Obligaţia de plată impozit pe profit* • *Închiderea contului 691* • *Plată impozit pe profit* *Calcul Impozit pe profit:* *PB = VT cumulate – CT cumulate = 75.000 – 50.000 = 25.000* *Rf = PB + CN = PB + Amenzi + Cheltuieli cu impozitul pe profit înregistrate anterior = =25.000 + 700 + 2.512 = 28.212* *Ip calculat = Rf x cota = 28.212 x 16 % = 4.514* *Ip datorat = Ip calculat – Ip plătit anterior = =4.514 – 2.512 = 2.002; Ip plătit tr.II = 2.002* *P net= PB – Ip cumul= 25.000 – (2.512+2.002) = 20.486 (SfC 121 la 30.06.N)*	*691 = 4411* *121 = 691* *4411 = 5121*	*2.002* *2.002* *2.002*
Trim.III	*Înregistrare operaţii:* • *Obligaţia de plată impozit pe profit* • *Închiderea contului 691* • *Plată impozit pe profit* *Calcul Impozit pe profit:* *PB = VT cumulate – CT cumulate = 103.000 – - 75.000 = 28.000* *Rf = PB + CN = PB + Amenzi + Cheltuieli cu impozitul pe profit înregistrate anterior = 28.000 + 700 + 2.512 + 2.002 = 33.214* *Ip calculat = Rf x cota = 33.214 x 16 % = 5.314* *Ip datorat = Ip calculat – Ip plătit anterior = 5.314 – (2.512 + 2.002) = 800* *Ip plătit tr.III = 800* *P net= PB – Ip cumul= 28.000 – (2.512+2.002+ +800) = 22.686 (SfC 121 la 30.09.N)*	*691 = 4411* *121 = 691* *4411 = 5121*	*800* *800* *800*

Trim.IV	*Înregistrare operaţii:* • *Constituire rezerve legale* • *Obligaţia de plată impozit pe profit* • *Închiderea contului 691* *Calcul Rezerve legale = 5 % x PB = 5 % x x 40.000 = 2.000 sau 20 % x Capital social = = 20 % x 6.000 = 1.200 Se alege suma de 1200* *Calcul Impozit pe profit:* *PB = VT cumulate – CT cumulate = 140.000 – - 100.000 = 40.000* *Rf = PB + CN – Df = PB + Amenzi + Cheltuieli cu impozitul pe profit înregistrate anterior – - Rezerve legale = 40.000 + 700 + 2.512 + + 2.002 + 800 – 1.200 = 44.814* *Ip calculat = Rf x cota = 44.814 x 16 % = 7.170* *Ip datorat = Ip calculat – Ip plătit anterior = 7.170 – (2.512 + 2.002 + 800) = 1.856*	 *129 = 1061* *691 = 4411* *121 = 691*	 *1.200* *1.856* *1.856*

P net= PB – Ip cumul= 40.000 – (2.512 + 2.002 + 800 + 1.856) = 32.830 (SfC 121 la 31.12.N)

Înregistrarea în conturi *(selectiv):*

D(±)	**4411 Impozitul pe profit**		(±)C
Trim.I. Plată obligaţie	*2.512*	*Trim.I. Înregistrare obligaţie*	*2.512*
Trim.II. Plată obligaţie	*2.002*	*Trim.II. Înregistrare obligaţie*	*2.002*
Trim.III. Plată obligaţie	*800*	*Trim.III. Înregistrare obligaţie*	*800*
		Trim.IV. Înregistrare obligaţie	*1.856*
RD	*5.314*	*RC*	*7.170*
TSD	*5.314*	*TSC*	*7.170*
		SfC (Impozit de plătit)	*1.856*

D(+)	**691 Cheltuieli cu impozitul pe profit**		(-)C
Trim.I. Înreg. cheltuieli impozit	*2.512*	*Trim.I. Închidere cont cheltuieli*	*2.512*
Trim.II. Înreg. cheltuieli impozit	*2.002*	*Trim.II. Închidere cont cheltuieli*	*2.002*
Trim.III. Înreg. cheltuieli impozit	*800*	*Trim.III. Închidere cont cheltuieli*	*800*
Trim.IV. Înreg. cheltuieli impozit	*1.856*	*Trim.II. Închidere cont cheltuieli*	*1.856*
RD	*7.170*	*RC*	*7.170*
TSD	*7.170*	*TSC*	*7.170*

De rezolvat: *Efectuaţi înregistrările în conturile 121 şi 5121. Analizaţi corelaţiile dintre conturi şi sumele aferente.*

b. ALTE IMPOZITE ŞI TAXE

În această categorie cuprindem impozit pe salarii *(cont 444 Impozit pe venituri de natura salariilor)*, impozit pe dividende, impozite şi taxe locale, accize *(cont 446 Alte impozite şi taxe)*. Conturile specifice funcţionează similar conturilor de datorii fiscale *(vezi Plan de conturi –anexă manual).*

APLICAŢIA 11. **Operaţii privind alte impozite şi taxe**

Agentul economic „CRIŞUL" prezintă următoarele solduri iniţiale:
SiD 5121 75.000, SiC 1012 15.000, SiC 421 40.000, SiC 457 20.000
La sfârşitul trimestrului I, exerciţiul N, înregistrează următoarele obligaţii de plată: impozit pe salarii 4.300, impozit pe dividende 3.200, impozit pe clădiri 2.000, impozit pe teren 1.000, accize 3.500. Ulterior datoriile se plătesc din contul de la bancă.

Operaţia 1. *31.03.N. Înregistrarea datoriilor din impozite şi taxe.*

• *impozit pe salarii*	*421 = 444*	*4.300*
• *impozit pe dividende*	*457 = 446*	*3.200*
• *impozit pe clădiri, teren şi accize*	*635 = 446*	*6.500*

Operaţia 2. *25.04.N. Plata datoriilor din contul de la bancă.*

%	*=*	*5121*	*14.000*
444			*4.300*
446			*9.700*

De rezolvat: *Efectuaţi înregistrările în conturile de obligaţii privind impozite şi taxe.*

5.5. CONTABILITATEA ALTOR DECONTĂRI CU TERŢII

Alte operaţii privind datorii sau creanţe în relaţiile cu terţi se referă la:
- decontări cu acţionarii/asociaţii, înregistrate în conturile *456 Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul (A/P) şi 4551 Acţionari/asociaţi – conturi curente (P)*
- debitori, înregistraţi în contul *461 Debitori diverşi (A)*
- creditori, înregistraţi în contul *462 Creditori diverşi (P)*
- operaţii de regularizare, înregistrate în conturile *471 Cheltuieli înregistrate în avans (A) şi 472 Venituri înregistrate în avans (P)*

Funcţionarea conturilor se desfăşoară după regulile generale ale conturilor de creanţe şi datorii *(vezi Plan de conturi general – anexă manual)*

APLICAŢIA 12. **Operaţii privind alte decontări cu terţii**

Agentul economic „BISTRIŢA" SRL, înregistrează următoarele operaţii:

REGISTRU JURNAL CENTRALIZATOR

Nr. op.	*Denumirea operaţiei*	*Formula contabilă*	*Sume*
1	*Subscriere capital*	*456 = 1011*	*40.000*
2	*Încasare aport în numerar şi transfer de capital*	*5311 = 456* *1011 = 1012*	*5.000* *5.000*
3	*Depunere numerar în casierie de către administrator pentru acoperirea unor cheltuieli de constituire*	*5311 = 4551*	*1.500*
4	*Restituirea parţială a sumei depuse de către administrator*	*4551 = 5311*	*700*

5	*Vânzarea de imobilizări corporale unui terţ*	*461 = %* *7583* *4427*	*24.800* *20.000* *4.800*
6	*Încasare debitor din vânzări imobilizări*	*5121 = 461*	*24.800*
7	*Înregistrarea obligaţiei faţă de un terţ creditor pentru servicii de comision*	*622 = 462*	*2.000*
8	*Plata obligaţiei faţă de creditor*	*462 = 5121*	*2.000*
9	*Înregistrare plată abonamente pe un an la diverse publicaţii economice (exerciţiul N)*	*% = 5311* *471* *4426*	*1.488* *1.200* *288*
10	*Includerea lunară a cheltuielilor cu abonamente pe cheltuieli curente (exerciţiul N+1)*	*628 = 471*	*100*
11	*Încasare anticipată chirie pe 6 luni (exerciţiul N)*	*4111 = %* *472* *4427*	*3.720* *3.000* *720*
12	*Includerea lunară a chiriei încasate pe venituri curente (exerciţiul N+1)*	*472 = 706*	*500*

***De rezolvat**: Efectuaţi analiza contabilă a operaţiilor din Registrul centralizator.*

5.6. CONTABILITATEA SUBVENŢIILOR

Noţiuni teoretice *Subvenţiile*, în sens general, reprezintă sume primite cu titlu *gratuit, nerambursabile şi nepurtătoare de dobândă*. Ele *sunt primite* de la stat, agenţii guvernamentale şi alte instituţii similare naţionale şi internaţionale. În categoria subvenţiilor se cuprind *subvenţii aferente activelor* şi *subvenţii aferente veniturilor (fig.5.9).*

Subvenţiile aferente activelor sunt alocări de resurse financiare în scopul procurării de imobilizări. Acordarea subvenţiilor aferente activelor impune *condiţia* ca unitatea beneficiară de subvenţii să cumpere, să construiască sau să achiziţioneze active imobilizate. *Subvenţiile aferente veniturilor* cuprind toate celelalte subvenţii înafară de subvenţii pentru active. Ele se mai numesc subvenţii de exploatare. În general, subvenţiile aferente veniturilor se folosesc pentru *acoperirea unor cheltuieli* care susţin o activitate necesară economiei şi a cărei finanţare depăşeşte puterea economică a unui agent economic sau în scopul creşterii profitabilităţii activităţii.

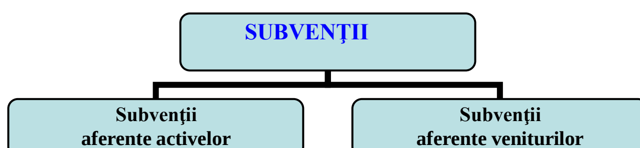


Fig.5.9.Clasificarea subvenţiilor

Conturile aferente subvenţiilor evidenţiază *distinct* subvenţii guvernamentale, împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenţii, alte sume primite cu caracter de subvenţii. Sumele *de primit* sau *primite* se înregistrează distinct în contabilitate. Recunoaşterea veniturilor din subvenţii se realizează pe parcursul perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenţii urmează să le compenseze. În categoria subvenţiilor se recunosc şi *donaţiile pentru investiţii* precum şi *plusurile de inventar* la imobilizări corporale şi necorporale.

Conturi specifice

445 Subvenţii (A)
- *4451 Subvenţii guvernamentale* (A)
- *4452 Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenţii* (A)
- *4458 Alte sume primite cu caracter de subvenţii* (A)

475 Subvenţii pentru investiţii (P)
- *4751 Subvenţii guvernamentale pentru investiţii* (P)
- *4752 Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenţii pentru investiţii* (P)
- *4753 Donaţii pentru investiţii* (P)
- *4754 Plusuri de inventar de natura imobilizărilor* (P)
- *4758 Alte sume primite cu caracter de subvenţii pentru investiţii* (P)

741 Venituri din subvenţii de exploatare (P)

7584 Venituri din subvenţii pentru investiţii (P)

445

Contul 445 Subvenţii (A) înregistrează evidenţa decontărilor privind subvenţiile de la buget sau provenite din fonduri nerambursabile. Se dezvoltă pe conturi sintetice de gradul II pe categorii de subvenţii. Se *debitează* cu subvenţia de primit se *creditează* cu subvenţia primită efectiv. *Soldul final* debitor arată subvenţia de primit.

475

Contul 475 Subvenţii pentru investiţii (P) evidenţiază subvenţiile aferente activelor. Se dezvoltă pe conturi sintetice de gradul II pe categorii de subvenţii. Se *creditează* cu subvenţiile primite sau de primit, precum şi cu donaţii sau plusuri de inventar. Se *debitează* cu valoarea amortizării trecută la venituri din subvenţii. *Soldul final* creditor arată subvenţiile nevirate la venituri.

741
7584

Contul 741 Venituri din subvenţii de exploatare (P) înregistrează evidenţa subvenţiilor aferente veniturilor cuvenite entităţii. Se dezvoltă pe conturi sintetice de gradul II pe categorii de subvenţii *(vezi Plan general de conturi-anexă manual).* Se *creditează* cu subvenţiile primite sau de primit. Se *debitează* prin încorporarea veniturilor în rezultate în corespondeţă cu contul 121 Profit sau pierdere. *Se soldează* la sfârşitul perioadei. **Contul 7584 Venituri din subvenţii de investiţii** (P) înregistrează subvenţiile aferente activelor. Se *creditează* cu veniturile înregistrate şi se *debitează* prin încorporarea în rezultate. *Se soldează* la sfârşitul perioadei.

Reguli de contabilizare: *În cazul subvenţiilor aferente activelor, înregistrările contabile se efectuează mai întâi în contul 445, apoi sunt trecute prin contul 475 iar apoi se trec la venituri, cont 7584. În cazul subvenţiilor aferente veniturilor, înregistrările contabile trec din contul 445 în contul de venituri 741.*

APLICAŢIA 13. Operaţii privind subvenţiile

Agentul economic „Napoca" SA primeşte aprobarea pentru o subvenţie guvernametală în vederea procurării unui utilaj pentru operaţii de depoluare în sumă de 70.000 lei. Ulterior primeşte suma de 70.000 lei în contul de la bancă. Utilajul achiziţionat, este folosit în procesul de producţie şi se amortizează cu un nivel al amortizării de 600 lei pe lună. Agentul economic mai primeşte o subvenţie pentru compensarea consumului de apă în sumă de 8.000 lei. De asemenea primeşte prin donaţie un brevet în valoare de 5.000 lei. Cu ocazia operaţiei de inventariere se înregistrează plus de inventar la un aparat de măsură şi control în valoare de 3.000 lei.

Operaţia 1. *01.03.N. Înregistrarea subvenţiei de primit, pentru achiziţionarea unui utilaj.*

Analiza contabilă: *4451 + A → D 70.000 4751 + P → C 70.000*

Formula contabilă:

4451 *Subvenţii guvernamentale*	=	***4751*** *Subvenţii guvernamentale pentru investiţii*	*70.000*

Operaţia 2.*15.03.N. Primirea efectivă a subvenţiei în contul de la bancă.*

Analiza contabilă: *5121 + A → D 70.000 4451 - A → C 70.000*

Formula contabilă:

5121 *Conturi la bănci în lei*	=	***4451*** *Subvenţii guvernamentale*	*70.000*

Operaţia 3. *31.03.N.După inregistrarea achiziţiei utilajului şi contabilizarea amortizării se înregistrează trecerea la venituri a cotei-părţi aferente amortizării lunare*

Analiza contabilă: *4751 - P → D 600 7584 + P → C 600*

Formula contabilă:

4751 *Subvenţii guvernamentale pentru investiţii*	=	***7584*** *Venituri din subvenţii pentru investiţii*	*600*

Menţiune: Această înregistrare se repetă în fiecare lună până la nivelul sumei de 70.000

Operaţia 4. *01.04 – 05.04.N. Se înregistrează subvenţia de primit şi primirea subvenţiei referitoare la consumul tehnologic de apă. Subvenţia este acordată drept compensare pentru cheltuielile deja efectuate în cursul exerciţiului.*

Analiza contabilă: *4458 + A → D 8.000 7416 + P → C 8.000*

5121 + A → D 8.000 4458 – A → C 8.000

Formule contabile:

4458 *Alte sume primite cu caracter de investiţi*	=	***7416*** *Venituri din subvenţii de exploatare pentru alte cheltuieli de exploatare*	*8.000*
5121 *Conturi la bănci în lei*	=	***4458*** *Alte sume primite cu caracter de investiţii*	*8.000*

Operaţia 5. *20.04.N. Primirea sub formă de donaţie a unui brevet.*

Analiza contabilă: *205 + A → D 5.000 4753 + P → C 5.000*

Formula contabilă:

205 *Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare*	=	***4753*** *Donaţii pentru investiţii*	*5.000*

Operaţia 6. *25.04.N. Înregistrare plus de inventar la un aparat de măsură şi control.*
Analiza contabilă: *2132 + A → D 3.000 4754 + P → C 3.000*
Formula contabilă:

2132 *Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare*	=	***4754*** *Plusuri de inventar de natura imobilizărilor*	*3.000*

De rezolvat: *Efectuaţi înregistrările în conturi şi analizaţi datele obţinute.*

Evenimentele şi tranzacţiile desfăşurate într-o entitate generează şi *alte operaţii privind terţii:* decontări între entităţile afiliate, decontări privind interesele de participare, decontări din operaţii de participaţie, decontări în cadrul unităţii, decontări din operaţii în curs de clarificare etc.

5.7. CONTABILITATEA AJUSTĂRILOR PENTRU DEPRECIEREA CREANŢELOR

În anumite situaţii reversibile, creanţele faţă de clienţi sau debitori nu se mai pot încasa datorită insolvabilităţii sau falimentului, situaţie care determină înregistrarea de ajustări. *Ajustările pentru deprecierea creanţelor* se calculează ca şi diferenţă între valoarea contabilă a creanţei (mai mare) şi valoarea actuală (mai mică). Evidenţa se realizează cu ajutorul conturilor specifice din *Grupa 49 Ajustări pentru deprecierea creanţelor* (*vezi Plan de conturi-anexă la manual*).
Exemplu: *30.12.N. Agentul economic „Târnava" SRL înregistrează ajustare pentru deprecierea creanţelor - clienţi în valoare de 2.800 lei.*
Analiza contabilă: *491 + P → C 2.800 6814 + A → D 2.800*
Formula contabilă:

6814 *Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante*	=	***491*** *Ajustări pentru deprecierea creanţelor - clienţi*	*2.800*

De rezolvat: *Efectuaţi operaţia de închidere a contului de cheltuieli. Înregistraţi operaţiile în conturi şi analizaţi datele obţinute.*

 **Rezumat**

Realţiile de decontare cu terţii înregistrează evenimentele şi tranzacţiile generate de aprovizionări, vânzări, salarii, impozite şi taxe, decontări cu acţionarii sau asociaţii, cu debitori şi creditori diverşi, operaţii de regularizare, operaţii privind subvenţiile, etc. Contabilizarea acestor operaţii determină instituirea de creanţe şi stabilirea de datorii în relaţiile cu terţii: furnizori, clienţi, personal, bugetul statului şi a asigurărilor sociale, entităţi afiliate, asociaţi sau acţionari, debitori şi creditori diverşi. Creanţele se înregistrează în conturi specifice de activ iar datoriile în conturi specifice de pasiv. Conturile de activ înregistrează în debit instituirea creanţelor iar în credit încasarea lor. Soldul final arată creanţe

neîncasate. Conturile de pasiv înregistrează în credit datoriile de plătit iar în debit plata datoriilor. Soldul final creditor arată obligaţii de plătit, restante. Creanţele şi datoriile se evaluează la valoarea nominală. La sfârşitul exerciţiului, cu ocazia inventarierii se pot înregistra ajustări pentru deprecierea creanţelor.

Termeni cheie

- *furnizori*
- *clienţi*
- *efecte comerciale*
- *CAS*
- *CASS*
- *fond de şomaj*
- *deducere personală*
- *impozit pe salarii*
- *TVA deductibilă*
- *TVA colectată*
- *TVA de plată*
- *TVA de recuperat*
- *TVA neexigibilă*
- *impozit pe profit*
- *subvenţii*

De rezolvat: *Analizaţi definiţiile termenilor cheie. Poate veţi dori să adăugaţi unele însemnări. Aceasta este o ocazie să vă fixaţi cuvintele şi expresiile pe care le-aţi învăţat.*



Mic dicţionar

• **credit comercial** - formă de împrumut practicată între vânzător şi cumpărător atunci când vânzarea bunurilor materiale este făcută pe credit, cu plata ulterioară
• **terţi** - în sens general, care vine în al treilea rând sau al treilea; în sens contabil, reprezintă relaţiile de decontare cu furnizori, clienţi, bugetul statului şi asigurărilor sociale, salariaţi, creditori, debitori etc.

5.8. LABORATOR TEHNOLOGIC - Terţi

Agentul economic „NORD” SRL cu activitate de producţie, prezintă la începutul lunii martie, exerciţiul N, următoarele solduri iniţiale:

SiD 5121	*45.000*	*SiC 401/Mecanica*	*5.000*
SiD 5311	*3.000*	*SiC 401/Oţelul*	*7.000*
SiD 4111/Olt	*1.400*	*SiC 403/Calitatea*	*15.000*
SiD 4111/Jiul	*35.000*	*SiC 404/Cuprom*	*8.000*
SiC 1012	*6.000*	*SiC 446/Impozit clădiri*	*600*
		SiC 5191	*42.800*

În cursul lunii martie N, au loc următoarele evenimente şi tranzacţii:

Operaţia 1. *03.03.N. Se înregistrează obligaţia de plată faţă de furnizorul „CONEL" SA pentru consumul de energie electrică 800 lei, plus TVA deductibilă 24 %. Document: Factură fiscală.*

Operaţia 2. *05.03.N. Se plăteşte prin bancă la scadenţă Biletul la ordin emis anterior în favoarea furnizorului „Calitatea” SRL în valoare de 15.000 lei.Documente: Bilet la ordin, Extras de cont.*

Operaţia 3. *08.03.N. Se acceptă de la clientul „Jiul" SRL pentru produsele finite vândute anterior, un Bilet la ordin în valoare de 35.000 lei, cu scadenţa în data de 25.03.N. Document: Bilet la ordin.*

Operaţia 4. *09.03.N. Se depune la bancă Biletul la ordin emis de către clientul „Jiul" SRL în vederea încasării la scadenţă. Document: Bilet la ordin.*

Operaţia 5*. 10.03.N. Aprovizionare de la furnizorul „Sigma" SRL cu diverse materii prime 60.000 lei, materiale auxiliare 3.000 lei, TVA deductibilă 24 %. Documente: Factură fiscală, Notă de recepţie şi constatare de diferenţe, Fişa de magazie.*

Operaţia 6. *11.03.N. Se dau în consum secţiilor de producţie materii prime în valoare de 25.000 lei şi materiale auxiliare în valoare de 1.000 lei. Document: Bon de consum, Fişa de magazie.*

Operaţia 7. *15.03.N. Se înregistrează datoria pentru reparaţiile curente efectuate de furnizorul „Stal"SRL în valoare de 700 lei, plus TVA deductibilă 24 %. Documente: Factură fiscală, Proces verbal de recepţie reparaţii.*

Operaţia 8. *20.03.N. Se obţin produse finite în valoare de 32.000 lei la cost efectiv, care se predau magaziei de produse finite. Document: Bon de predare, transfer, restituire, Fişa de magazie.*

Operaţia.9*. 21.03.N. Se înregistrează vânzare de produse finite clientului „Bega" SRL în valoare de 70.000 lei, plus TVA colectată 24 %. Concomitent se descarcă gestiunea de produse finite la cost efectiv de 32.000 lei. Documente: Factură fiscală, Notă de livrare, Situaţie de calcul.*

Operaţia 10. *22.03.N. Se încasează în numerar creanţa aferentă clientului „Olt"SRL reprezentând vânzarea anterioară. Documente: Factură fiscală, Chitanţă, Registru de casă.*

Operaţia 11. *25.03.N. Se încasează la scadenţă în contul de la bancă, Biletul la ordin emis de către clientul „Jiul" SRL. Documente: Bilet la ordin, Extras de cont.*

Operaţia 12. *26.03.N. Se plătesc din contul de la bancă următorii furnizori: Mecanica SRL, Oţelul SRL, CONEL SA, Cuprom SRL. Documente: Ordine de plată, Extras de cont.*

Operaţia 13. *27.03.N. Se plăteşte prin virament impozitul pe clădiri datorat bugetului local în valoare de 600 lei. Documente: Ordin de plată, Extras de cont.*

Operaţia 14. *31.03.N. Se întocmeşte Statul de salarii pe luna martie pentru cinci angajaţi, cunoscând următoarele date ale angajaţilor: 1) Haiduc Ioan - salariu brut 1.800 lei, deducerea personală 150 lei, 2) Ionescu Dan - salariul brut 1.200 lei, deducerea personală 590 lei, 3) Damian Ioana - salariul brut 2.300, deducerea personală 130, popriri 200 lei, 4) Popescu Vasile – salariul brut 2.100, deducerea personală 120, 5) Bratu Gheorghe – salariul brut 2.800, deducerea personală 40 . Înregistraţi în contabilitate: a) obligaţii angajator, b) obligaţii angajaţi. Documente: Stat de salarii, Situaţie de calcul.*

Operaţia 15. *31.03.N. Regularizare TVA la sfârşitul lunii şi stabilire TVA de plată sau de încasat, după caz Documente: Jurnal pentru aprovizionări, Jurnal pentru vânzări, Decont TVA, Declaraţii fiscale.*

Operaţia 16. *31.03.N. Se închid conturile de cheltuieli şi venituri şi se determină rezultatul brut. Se înregistrează datoria privind impozitul pe profit şi închiderea contului de cheltuieli aferent. Se calculează impozitul pe profit net.*

De rezolvat: *Efectuaţi analiza contabilă, întocmiţi Registrul - jurnal pe luna martie N, înregistraţi în conturile sintetice şi analitice. Elaboraţi Balanţa de verificare sintetică cu 4 serii de egalităţi la sfârşitul lunii martie. Elaboraţi Balanţa de verificare analitică pe solduri a conturilor de clienţi şi furnizori, la sfârşitul lunii martie. Stabiliţi corelaţia dintre Registrul - jurnal şi Balanţa de verificare.*

Operaţia 14. *08.04.N. Se înregistrează următoarelor plăţi prin contul bancar: a) salariile către angajaţi, b) obligaţiile angajatorului către bugetul statului, bugetul asigurărilor sociale şi alţi terţi. Documente: Stat de salarii, Ordine de plată, Extras de cont.*

Operaţia 15. *25.04.N. Se plătesc din contul bancar obligaţiile fiscale: TVA de plată şi impozit pe profit. Documente: Ordine de plată, Extras de cont.*

Alternativ: *Introduceţi datele de intrare din aplicaţie în programul de contabilitate şi elaboraţi în sistem informatic următoarele documente: Registrul jurnal, Cartea mare, Balanţa de verificare. Comparaţi datele obţinute prin prelucrarea informatică cu datele obţinute în cazul prelucrării manuale.*



5.9. TESTE – Terţi

1. Stabiliţi informaţiile corecte care completează spaţiile libere:

Furnizorii reprezintă…........(1)..........iar clienţii reprezintă…........(2)........... pe care le angajează agentul economic în relaţiile cu terţii, cu ocazia desfăşurării operaţiilor de…........(3).........…şi…........(4)….........

2. Caracterizaţi efectele comerciale.

3. Prezentaţi funcţiunea conturilor de furnizori şi clienţi.

4. Formula contabilă 401 = 403 reprezintă:

a. Înregistrarea obligaţiei de plată faţă de furnizorii de imobilizări
b. Emiterea unui Bilet la ordin în favoarea furnizorului de stocuri
c. Plată furnizori de stocuri
d. Depunerea unui Bilet la ordin la bancă în vederea încasării

5. Scrieţi numărul operaţiei economice şi completaţi formula contabilă aferentă:

1. Aprovizionare piese de schimb de la furnizori
2. Vânzare produse finite pe factură
3. Încasarea de către furnizor a unui Bilet la ordin la scadenţă

6. Enumeraţi obligaţiile angajatorului şi ale angajaţilor faţă de bugetul de stat şi bugetul asigurărilor sociale.

7. Scrieţi formula de calcul a Restului de plată din documentul Stat de salarii.

8. Alegeţi din următoarele seturi de conturi (D , C) formulele contabile corecte pentru înregistrarea obligaţiilor angajatorului:

D	6452 , 4111, 627, 665 , 641 , 701 , 611, 6458 , 605, 6451 , 6453
C	421 , 413, 4311 , 4312 , 4313 , 4314 , 444 , 4372 , 4371, 4381

9. Definiţi Taxa pe valoare adăugată.

10. Prezentaţi funcţiunea conturilor de TVA.

11. Scrieţi numărul formulei contabile şi completaţi denumirea operaţiei aferente:

1. 4423 = 5121
2. 4427 = 4426
3. 4426 = 4428
4. 5121 = 4424

12. Scrieţi formula de calcul pentru stabilirea impozitului pe profit.

13. Elaboraţi un eseu structurat de o pagină cu tema „ Comparaţie între furnizorii şi clienţii de stocuri” prin prisma conturilor utilizate şi a documentelor de decontare.

14. Rezolvând jocul de cuvinte prin completarea termenilor pe *orizontală*, veţi obţine pe *verticală* denumirea unei datorii fiscale:

1	C		I								
2					A				S		
3					F			T			A

Orizontală:

1. Agentul economic care cumpără produse de la furnizori
2. Plătit anticipat angajaţilor
3. Document pentru vânzări



CAPITOLUL 6

CONTABILITATEA OPERAŢIILOR DE TREZORERIE

CUPRINDE

- Contabilitatea operaţiilor băneşti efectuate prin casierie şi bancă
- Contabilitatea investiţiilor pe termen scurt
- Contabilitatea ajustărilor pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie
- Laborator tehnologic
- Teste

COMPETENŢE

- Delimitarea principalelor noţiuni teoretice privind trezoreria entităţii
- Identificarea evenimentelor şi tranzacţiilor privind trezoreria
- Utilizarea analizei contabile pentru înregistrarea în contabilitate a evenimentelor şi tranzacţiilor
- Stabilirea articolelor contabile pe categorii de evenimente şi tranzacţii privind trezoreria
- Înregistrarea evenimentelor şi tranzacţiilor în Registrul - jurnal şi Cartea Mare
- Întocmirea Balanţei de verificare
- Analiza corelaţiei dintre Registrul - jurnal şi Balanţa de verificare
- Folosirea termenilor de specialitate în comunicare
- Efectuarea de aplicaţii practice
- Rezolvarea de teste specifice

Trezoreria cuprinde ansamblul lichidităţilor monetare şi a echivalentelor de numerar de care dispune o entitate. *Lichidităţile monetare* sunt mijloacele băneşti efective pe care le deţine o entitate şi sunt reprezentate de numerar şi disponibilităţile băneşti în conturile bancare. *Echivalentele de numerar* se prezintă sub forma hârtiilor de valoare care sunt convertibile sub raport imediat în bani: valori de încasat, titluri de plasament, alte valori de trezorerie. *Contabilitatea trezoreriei* asigură evidenţa numerarului din casierie, a disponibilităţilor din conturi la bănci, a altor valori şi valorilor de încasat, a creditelor bancare, acreditivelor, a investiţiilor pe termen scurt etc.

6.1. CONTABILITATEA OPERAŢIILOR BĂNEŞTI EFECTUATE PRIN CASIERIE ŞI BANCĂ

Noţiuni teoretice *Operaţiile băneşti* se pot efectua prin casierie (în numerar, bani cash), prin conturile de la bănci (operaţii fără numerar, prin virament, bani scripturali) precum şi tranzacţii cu hârtii de valoare. *Exemple:* a) *Operaţii cu numerar*: încasări din vânzarea mărfurilor, acordarea avansurilor de deplasare, achiziţii mărfuri, plata şi încasarea unor facturi de valoare mică, avansuri salariale, etc. *Operaţii fără numerar*: încasarea clienţilor, plata furnizorilor, plata obligaţiilor către bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale, bugetul local, primirea şi restituirea de credite bancare, etc. Agentul economic are *obligaţia* să îşi deschidă un cont la bancă, pe numele său, din care se efectuează operaţii de încasări sau plăţi. Cea mai mare pondere o reprezintă operaţiile fără numerar. Operaţiile în numerar au o pondere mai redusă şi se referă la vânzările din comerţ şi unele operaţii cu un volum valoric mai mic.

Documente specifice Operaţiile băneşti se consemnează în următoarele documente: *Chitanţă, Chitanţă pentru operaţiuni în valută, Bon fiscal, Monetar, Dispoziţie de plată/încasare către casierie, Ordin de deplasare, Registru de casă, Registru de casă în valută, Ordin de plată, Bilet la ordin, Cec, Cambie, Extras de cont.*

Conturi specifice

531 Casa (A)
- *5311 Casa în lei* (A)
- *5314 Casa în valută* (A)

512 Conturi curente la bănci (A/P)
- *5121 Conturi la bănci în lei* (A)
- *5124 Conturi la bănci în valută* (A)

518 Dobânzi (A/P)
- *5186 Dobânzi de plătit* (P)
- *5187 Dobânzi de încasat* (A)

581 Viramente interne (A/P)

542 Avansuri de trezorerie (A)

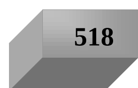
5311
5314

Contul 5311 Casa în lei (A) înregistrează evidenţa operaţiilor efectuate în numerar. Se *debitează* cu încasări şi se *creditează* cu plăţi. *Soldul final* debitor arată numerarul existent în casierie la sfârşitul perioadei. **Contul 5314 Casa în valută (A)** înregistrează

operaţiile cu *valute* efectuate prin casierie. *Cursul valutar* folosit este cursul de schimb comunicat de BNR la data efectuării operaţiunii. *La sfârşitul fiecărei luni*, disponibilităţile în valută se evaluează la cursul de schimb al pieţei valutare, comunicat de BNR. *Diferenţele de curs valutar*, favorabile sau nefavorabile, aferente operaţiunilor în valută efectuate în cursul lunii (creanţe sau datorii) sau disponibilăţilor aflate în casierie la sfârşitul lunii, se înregistrează în conturile de venituri sau cheltuieli financiare. Funcţionează *similar* contului 5311 Casa în lei iar *exprimarea* se face în lei şi în valută. Prin *valută* înţelegem înţelegem orice altă monedă decât leul.

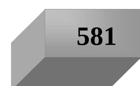


Contul 5121 Conturi la bănci în lei (A/P) înregistrează evidenţa operaţiilor de încasări şi plăţi efectuate prin contul curent bancar. Deşi este cont bifuncţional, în general funcţionează ca şi cont de activ iar în cazul primirii în contul curent de la bancă a creditelor de trezorerie poate fi uneori şi cont de pasiv. *Funcţia alternativă*, de activ sau de pasiv se stabileşte în raport cu două situaţii: a) Dacă volumul încasărilor este mai mare decât al plăţilor şi există permanent disponibilităţi băneşti în cont, atunci este *cont de activ*. Se *debitează* cu încasări şi se *creditează* cu plăţi. *Soldul final debitor* arată disponibilităţile băneşti existente în cont la sfârşitul perioadei. b) Dacă nu există suficiente încasări din care să se efectueze plăţi iar banca este de acord să ofere *credite de trezorerie (*credite acordate prin contul curent) care acoperă diferenţa negativă între încasări şi plăţi, contul 5121 Conturi la bănci în lei este *cont de pasiv*. Se *creditează* alături de celelalte operaţii şi cu creditele acordate de bancă, concretizate în plăţi efectuată de bancă din contul curent pentru agentul economic atunci când disponibilităţile existente în cont nu sunt suficiente. Se *debitează* alături de celelalte operaţii şi cu restituiri de credite către bancă concretizate prin plăţi din contul curent. *Soldul final creditor* arată credite de trezorerie datorate băncii. Conturile curente la bănci se dezvoltă în *analitic* pentru fiecare bancă. **Contul 5124 Conturi la bănci în valută (A/P)** înregistrează evidenţa operaţiilor băneşti efectuate *în valută*. Operaţiunile privind încasările şi plăţile în valută se înregistrează la *cursul de schimb* valutar comunicat de BNR la data efectuării operaţiunii. *La sfârşitul fiecărei luni*, disponibilităţile în valută se evaluează la cursul de schimb al pieţei valutare, comunicat de BNR. *Diferenţe favorabile* sau *nefavorabile* aferente operaţiunilor în valută efectuate în cursul lunii (creanţe sau datorii) sau disponibilăţilor aflate în conturi la bancă la sfârşitul lunii, se înregistrează în conturile de *venituri sau cheltuieli financiare* aferente. Contul 5124 *funcţionează* similar contului 5121 iar *exprimarea* se face în lei şi în valută.Contul 5124 se dezvoltă în *analitic* pe fiecare bancă şi valută în parte.

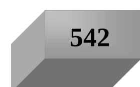


Contul 518 Dobânzi (A/P) înregistrează dobânzile aferente disponibilităţilor din conturile curente. Se dezvoltă pe două conturi sintetice monofuncţionale de gradul II: **5186 Dobânzi de plătit (P)** pentru dobânzile datorate creditelor de trezorerie acordate de bancă din contul

curent şi **5187 Dobânzi de încasat** (A) pentru dobânzile de încasat de la bancă pentru disponibilităţile băneşti păstrate de agentul economic la bancă în contul curent. Funcţionează similar conturilor de datorii şi creanţe.



Contul 581 Viramente interne (A/P) evidenţiază operaţiile de transformare a banilor dintr-o formă în alta (din numerar în bani scripturali sau invers), operaţii privind transferul banilor agentului economic de la o bancă la alta sau decontarea cu mai multe bănci, precum şi operaţii efectuate prin carduri. Este un *cont bifuncţional* şi funcţionează prin debitare sau creditare (după caz). După efectuarea unei operaţiuni băneşti complete contul 581 Viramente interne ar trebui să se *soldeze*. Dacă nu se soldează înseamnă că nu s-a realizat complet decontarea bănească.



Contul 542 Avansuri de trezorerie (A) înregistrează evidenţa operaţiilor care consemnează avansuri de trezorerie în lei şi în valută. *Se debitează* cu acordarea avansurilor. *Se creditează* la decontarea avansurilor pentru achiziţii de bunuri, cheltuieli de deplasare etc. *Soldul final* este *debitor* şi arată avansuri acordate şi nedecontate.

APLICAŢIA 1. Operaţiuni băneşti efectuate prin casierie şi bancă

Agentul economic „PETRA" SRL cu activitate de comerţ, are la începutul lunii aprilie, exerciţiul N, următoarele solduri iniţiale:

SiD 371	*23.000*	*SiC 1012*	*5.000*	*SiC 4314*	*1.100*
SiD 4111/Alfa	*28.000*	*SiC 401/Beta*	*2.700*	*SiC 4371*	*100*
SiD 4111/Uno 1.000 EUR x 4,60 lei = 4.600 lei		*SiC 401/Duo 1.500 EUR x x 4,60 lei = 6.900 lei*		*SiC 4372*	*100*
				SiC 4381	*250*
SiD 5121	*7.000*	*SiC 421*	*14.000*	*SiC 4411*	*1.400*
SiD 5124 1.800 EUR x x 4.60 lei = 8.280 lei		*SiC 4311*	*4.160*	*SiC 4423*	*1.300*
		SiC 4312	*2.100*	*SiC 444*	*2.500*
SiD 5311	*2.000*	*SiC 4313*	*1.040*	*SiC 5191*	*30.230*

Operaţia 1. *01.04.N. Se înregistrează încasări în numerar, din vânzarea mărfurilor prin magazinul cu amănuntul, în valoare de 30.000 lei, inclusiv TVA colectată 24 %. Documente: Bon fiscal, Monetar, Registrul de casă, Raport de gestiune.*

Analiza contabilă:

5311 + A → D	*30.000*		
4427 + P → C	*5.806*	*(30.000 x 24/124 = 5.806)*	
707 + P → C	*24.194*	*(30.000 – 5.806 = 24.194)*	

Formula contabilă

5311 *Casa în lei*	*=*	*%*	*30.000*
		707 *Venituri din vânzarea mărfurilor*	*24.194*
		4427 *TVA colectată*	*5.806*

Operaţia 2. *01.04.N. Concomitent se descarcă gestiunea pentru mărfurile vândute, la cost de achiziţie 17.000 lei. Documente: Situaţie de calcul, Raport de gestiune.*

Analiza contabilă: *607 + A → D 17.000* *371 - A → C 17.000*

Formula contabilă

607 *Cheltuieli privind mărfurile*	*=*	***371*** *Mărfuri*	*17.000*

Operaţia 3. *01.04.N. Depunere numerar din casierie la bancă în sumă de 30.000 lei. Documente: Ordin de încasare bancar, Registrul de casă, Extras de cont.*

Analiza contabilă:

a) ridicarea numerarului din casierie:

5311 – A → C 30.000

581 A/P → D 30.000

b) depunerea numerarului la bancă

5121+ A → D 30.000

581 A/P → C 30.000

Formule contabile

581 *Viramente interne*	=	***5311*** *Casa în lei*	*30.000*
5121 *Conturi la bănci în lei*	=	***581*** *Viramente interne*	*30.000*

Operaţia 4. *02.04.N. Se acordă în numerar un avans de deplasare agentului comercial Popescu Ion în sumă de 800 lei în vederea perfectării unor contracte comerciale. Documente: Ordin de deplasare, Dispoziţie de plată către casierie, Registrul de casă.*

Analiza contabilă: *542 + A → D 800 5311 - A → C 800*

Analitic: D 542/Popescu Ion 800

Formula contabilă

542 *Avansuri de trezorerie*	=	***5311*** *Casa în lei*	*800*

Operaţia 5. *05.04.N. Se înregistrează decontarea avansului de deplasare de către salariatul Popescu Ion în sumă de 750 lei prin înregistrarea pe cheltuieli. Diferenţa nefolosită în sumă de 50 lei se depune de către salariat în casierie. Documente: Ordin de deplasare, Diverse documente de transport şi cazare, Dispoziţie de încasare către casierie.*

Analiza contabilă: *5311 + A → D 50 625 + A → D 750 542 - A → C 800*

Analitic: C 542/Popescu Ion 800

Formula contabilă

%	=	***542*** *Avansuri de trezorerie*	*800*
5311 *Casa în lei*			*50*
625 *Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări*			*750*

Operaţia 6. *07.04.N. Agentul economic încasează în contul de la bancă clientul SC „Alfa” SRL în sumă de 28.000 lei. Documente: Factură fiscală, Ordin de plată, Extras de cont.*

Analiza contabilă: *5121 + A → D 28.000 4111 – A → C 28.000*

Analitic: C 4111/SC Alfa SRL 28.000

Formula contabilă

5121 *Conturi la bănci în lei*	=	***4111*** *Clienţi*	*28.000*

Operaţia 7. *08.04.N. Agentul economic efectuează plăţi din contul curent privind obligaţii salariale, obligaţii faţă de bugetul de stat şi bugetul asigurărilor sociale: Salarii nete angajaţi 14.000, Contribuţia unităţii la asigurările sociale 4.160, Contribuţia personalului la asigurările sociale 2.100, Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate 1.040, Contribuţia angajaţilor pentru asigurările sociale de sănătate 1.100, Contribuţia unităţii la fondul de şomaj 100, Contribuţia personalului la fondul de şomaj 100, Alte datorii sociale 250, Impozit pe salarii 2.500. Documente: Stat de salarii, Ordine de plată, Extras cont.*

Analiza contabilă:

421 - P → D	*14.000*	*4313 - P → D*	*1.040*	*4372 - P → D*	*100*
4311 - P → D	*4.160*	*4314 - P → D*	*1.100*	*4381 - P → D*	*250*
4312 - P → D	*2.100*	*4371 - P → D*	*100*	*444 - P → D*	*2.500*
				5121 - A → C	*25.350*

Formula contabilă:

%	*=* **5121** *Conturi la bănci în lei*	*25.350*
421 *Personal – salarii datorate*		*14.000*
4311 *Contribuţia unităţii la asigurările sociale*		*4.160*
4312 *Contribuţia personalului la asigurările sociale*		*2.100*
4313 *Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate*		*1.040*
4314 *Contribuţia angajaţilor pentru asigurările sociale de sănătate*		*1.100*
4371 *Contribuţia unităţii la fondul de şomaj*		*100*
4372 *Contribuţia personalului la fondul de şomaj*		*100*
4381 *Alte datorii sociale*		*250*
444 *Impozitul pe venituri de natura salariilor*		*2.500*

Operaţia 8. *25.04.N. Se efectuează următoarele plăţi din contul curent: plată furnizor SC „Beta” SRL în sumă de 2.700 lei, impozit pe profit datorat bugetului de stat în sumă de 1.400, TVA de plată către bugetul de stat în sumă de 1.300 lei. Documente: Bilet la ordin, Ordine de plată, Extras de cont.*

Analiza contabilă:

401 - P → D	*2.700*	*4411 - P → D*	*1.400*	*4423 - P → D*	*1. 300*
				5121 - A → C	*5.400*

Analitic: D 401/ SC „Beta” SRL 2.700

Formula contabilă:

%	*=* **5121** *Conturi la bănci în lei*	*5.400*
401 *Furnizori*		*2.700*
4411 *Impozit pe profit*		*1.400*
4423 *TVA de plată*		*1.300*

Operaţia 9. *26.04.N. Se încasează în contul de la bancă clientul extern „UNO” în sumă de 1.000 EUR la cursul zilei de 4,67 lei. Încasarea la bancă a banilor din creanţă prin contul 5124 se face la cursul zilei iar scăderea creanţei faţă de client prin contul 4111, se înregistrează la cursul iniţial al înregistrării creanţei care era de 4,60 lei. Documente: Factură, Extras de cont.*

Analiza contabilă:	*5124 + A → D*	*4.670*	*(1.000 EUR x 4,67 = 4.670 lei)*
	4111 – A → C	*4.600*	*(1.000 EUR x 4,60 = 4.600 lei)*
Diferenţă favorabilă:	*765 + P → C*	*70*	*(1.000 EUR x 0,07 = 70 lei)*

Analitic: C 4111/ Clienţi externi/ UNO 1.000 EUR x 4,60 = 4.600 lei

Formula contabilă

5124 *Conturi la bănci în valută*	=	**%**	*4.670*
		4111 *Clienţi*	*4.600*
		765 *Venituri din diferenţe de curs valutar*	*70*

Operaţia 10. *28.04.N. Se plăteşte din contul de la bancă furnizorul extern „DUO" în sumă de 1.500 EUR la cursul zilei de 4,68 lei. Plata datoriei prin bancă faţă de furnizor se face la cursul zilei de 4,68 lei iar scăderea datoriei faţă de furnizor prin contul 401, se înregistrează la cursul iniţial al contractării datoriei de 4,60 lei. Documente: Factură, Dispoziţie de plată către casierie, Registru de casă în valută.*

Analiza contabilă: *5124 – A → C 7.020 (1.500 EUR x 4,68 = 7.020 lei)*

401 – P → D 6.900 (1.500 EUR x 4,60 = 6.900 lei)

Diferenţă nefavorabilă: 665 + A → D 120 (1.500 EUR x 0,08 = 120 lei)

Analitic: D 401/ Furnizori externi/ DUO 1.500 EUR x 4,60 = 6.900 lei

Formula contabilă

%	=	**5124** *Conturi la bănci în valută*	*7.020*
401 *Furnizori*			*6.900*
665 *Cheltuieli din diferenţe de curs valutar*			*120*

Operaţia 11. *30.04.N. Se înregistrează obligaţia de plată a dobânzilor aferente creditelor acordate de către bancă agentului economic prin contul curent în valoare de 250 lei, cu trecerea pe cheltuieli financiare. De asemenea, se mai înregistrează creanţa pentru încasarea de la bancă a dobânzilor aferente sumelor păstrate de agentul economic în contul curent în valoare de 120 lei, cu trecerea pe venituri financiare. Documente: Situaţie de calcul, Extras de cont.*

Analiza contabilă: *666 + A → D 250   5186 + P → C 250*

5187 + A → D 120   766 + P → C 120

Formule contabile

666 *Cheltuieli privind dobânzile*	=	**5186** *Dobânzi de plătit*	*250*
5187 *Dobânzi de încasat*	=	**766** *Venituri din dobânzi*	*120*

Operaţia 12. *30.04.N. Concomitent se înregistrează plata datoriei din dobânzi şi încasarea creanţei din dobânzi, faţă de bancă. Document: Extras de cont*

Analiza contabilă: *5186 - P → D 250   5121 – A → C 250*

5121 + A → D 120   5187 – A → C 120

Formule contabile

5186 *Dobânzi de plătit*	=	**5121** *Conturi la bănci în lei*	*250*
5121 *Conturi la bănci în lei*	=	**5187** *Dobânzi de încasat*	*120*

Operaţia 13. *30.04.N. Se înregistrează comisioanele plătite băncii pentru operaţiile efectuate în cursul lunii prin contul curent în sumă de 90 lei. Documente: Situaţie de calcul, Extras de cont.*

Analiza contabilă: *627 + A → D 90   5121 – A → C 90*

Formula contabilă

627 *Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate*	=	**5121** *Conturi la bănci în lei*	*250*

Operaţia 14. *30.04.N. Se înregistrează evaluarea lunară a disponibilităţilor bancare în valută de 1.300 EUR la cursul de schimb comunicat de BNR la sfârşitul lunii de 4,71 lei. Diferenţele de curs valutar la sfârşitul lunii sunt favorabile, deoarece cursul euro a crescut de la începutul până la sfârşitul lunii şi prin urmare avem un echivalent în lei în contul bancar mai mare.*

Analiza contabilă: *5124 + A → D 1.300 EUR x (4,71 – 4,60) = 143 lei*

765 + P → C 1.300 EUR x (4,71 – 4,60) = 143 lei

Formula contabilă

5124 *Conturi la bănci în valută*	=	***765*** *Venituri din diferenţe de curs valutar*	*143*

De rezolvat: *Efectuaţi operaţiile de regularizare TVA şi de închidere a conturilor de cheltuieli şi venituri. Înregistraţi în toate conturile şi analizaţi datele obţinute.*

ALTE OPERAŢIUNI BĂNEŞTI PRIN CASIERIE ŞI BANCĂ

În cadrul operaţiunilor băneşti se mai *cuprind*: operaţii cu alte valori prin casierie, valori de încasat prin bancă, credite bancare pe termen scurt, etc.

Conturi specifice

532 Alte valori (A)
- *5321 Timbre fiscale şi poştale (A)*
- *5322 Bilete de tratament şi odihnă (A)*
- *5323 Tichete şi bilete de călătorie (A)*
- *5328 Alte valori (A)*

511 Valori de încasat (A)
- *5112 Cecuri de încasat (A)*
- *5113 Efecte de încasat (A)*
- *5114 Efecte remise spre scontare (A)*

519 Credite bancare pe termen scurt (P)

532

Contul 532 Alte valori (A) *înregistrează* evidenţa altor valori de trezorerie operate prin casierie: timbre fiscale şi poştale, bilete de tratament şi odihnă, bilete de călătorie, tichete de masă, bonuri valorice de combustibil, etc. Se detaliază pe conturi sintetice de gradul II în funcţie de felul hârtiilor de valoare. Se *debitează* la achiziţia lor şi se *creditează* la decontarea hârtiilor de valoare. *Soldul final* creditor arată alte valori existente la sfârşitul perioadei.

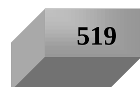
511

Contul 511 Valori de încasat (A) *înregistrează* instrumentele de plată sub forma hârtiilor de valoare care se depun la bancă în vederea încasării în termen scurt. Se referă la efecte comerciale sub formă de cecuri de încasat, efecte de încasat (bilet la ordin, cambie). Efecte comerciale care sunt depuse la bancă în vederea încasării înainte de termen (scontare), se numesc efecte remise spre scontare. Se detaliază pe conturi sintetice de gradul II în funcţie de categoria efectului comercial. În *debit* se înregistrează valoarea instrumentelor de plată primite de la clienţi şi depuse la bancă în vederea încasării iar în *credit* se înregistrează încasarea lor. *Soldul final* debitor arată valoarea efectelor comerciale neîncasate.

5125

Contul 5125 Sume în curs de decontare (A) înregistrează evidenţa operaţiilor bancare pentru care sumele urmează să fie decontate ulterior. În *debit* se înregistrează sumele în curs de decontare iar în

credit decontarea lor. *Soldul final* debitor arată sumele care nu au fost încă decontate.



Contul 519 Credite bancare pe termen scurt (P) *înregistrează* evidenţa creditelor primite de la bancă pe termen de sub un an, care sunt folosite pentru nevoi băneşti temporare. Pentru creditele primite se plăteşte dobândă. Se detaliază pe conturi sintetice de gradul II care evidenţiază felul creditului şi dobânda aferentă *(vezi Plan de conturi general – anexă manual).* Se *creditează* cu valoarea creditului primit şi a obligaţiei pentru dobânda datorată. Se *debitează* la restituirea eşalonată a ratelor creditului şi plata dobânzii aferente. *Soldul final* creditor arată creditul şi dobânda de plătit la sfârşitul perioadei.

APLICAŢIA 2. **Alte operaţiuni băneşti prin casierie şi bancă**

Agentul economic „Siretul" SRL efectuează în cursul lunii aprilie exerciţiul N, următoarele operaţi i(fig.6.1):

REGISTRU JURNAL CENTRALIZATOR pe luna aprilie N

Nr. op.	*Denumirea operaţiei*	*Formula contabilă*	*Sume*
1	*Achiziţie în numerar timbre fiscale*	5321 = 5311	300
2	*Achiziţie în numerar bilete de tratament medical pentru angajaţi*	5322 = 5311	2.200
3	*Utilizarea timbrelor şi biletelor de tratament, cu trecerea pe cheltuieli*	628 = 5321 6458 = 5322	300 2.200
4	*Achiziţie în numerar tichete speciale de călătorie CFR*	% = 5311 5323 4426	1.364 1.100 264
5	*Utilizarea tichetelor de călătorie cu trecerea pe cheltuieli*	624 = 5323	1.100
6	*Achiziţie în numerar bonuri de combustibil*	% = 5311 5328 4426	1.488 1.200 288
7	*Utilizarea bonurilor pentru cumpărarea de combustibil*	3022 = 5328	1.200
8	*Trecerea pe cheltuieli a consumului de combustibil*	6022 = 3022	1.200
9	*Achiziţie bonuri de masă pentru salariaţi de la o firmă specializată*	% = 401 5328 4426	2.914 2.350 564
10	*Utilizarea tichetelor de masă cu trecerea pe cheltuieli*	642 = 5328	2.350
11	*Depunerea la bancă a unui Bilet la ordin primit de la un client în scopul încasării*	5113 = 413	11.450
12	*Încasarea Biletului la ordin la scadenţă*	5121 = 5113	11.450

13	*Primire credit pe termen scurt de la bancă*	*5121 = 5191*	*46.800*
14	*Înregistrare obligaţiei de plată pentru dobânda datorată pentru prima lună*	*666 = 5198*	*315*
15	*Se achită prima rată de credit şi dobânda lunară aferentă creditului rămas*	*% = 5121* *5121* *5198*	*2.914* *3.900* *315*
16	*Se încasează prin mandat poştal un client iar suma nu a fost încă decontată prin bancă*	*5125 = 4111*	*800*
17	*Se virează într-un cont distinct suma de 17.000 lei în vederea deschiderii unui acreditiv la dispoziţia furnizorului*	*5411= 5121*	*17.000*

Fig. 6.1. Registru centralizator Alte operaţii băneşti

De rezolvat*: Efectuaţi analiza contabilă a operaţiilor din Registrul centralizator.*

6.2. CONTABILITATEA INVESTIŢIILOR PE TERMEN SCURT

Noţiuni teoretice *Investiţiile financiare pe termen scurt* sunt titluri de plasament sub formă de hârtii de valoare care se cumpără cu scopul de a obţine un câştig imediat sau pe termen scurt. Se pot *cumpăra* la un preţ mai mic în vederea revânzării la un preţ mai mare când piaţa este în creştere sau se pot *vinde* la un preţ mai mare în scopul cumpărării ulterioare la un preţ mai mic, când piaţa este în scădere. Din *categoria* investiţiilor pe termen scurt fac parte: *acţiuni emise de societăţi din cadrul grupului sau în afara acestuia*, cumpărate în scopul revânzării, b) *obligaţiuni emise de către entitate*, care sunt răscumpărate în vederea anulării lor, c) *obligaţiuni emise de către alte entităţi*, cumpărate în scopul revânzării. d) *alte investiţii pe termen scurt.*

Conturi specifice

Grupa 50 INVESTIŢII PE TERMEN SCURT (A)

501 Acţiuni deţinute la entităţile afiliate (A)

505 Obligaţiuni emise şi răscumpărate (A)

506 Obligaţiuni (A)

508 Alte investiţii pe termen scurt şi creanţe asimilate (A)

5081 Alte titluri de plasament (A)

5082 Dobânzi la obligaţiuni şi alte tituri de plasament (A)

509 Vărsăminte de efectuat pentru investiţiile pe termen scurt (P)

5091 Vărsăminte de efectuat pentru acţiunile deţinute la entităţile afiliate (A)

5092 Vărsăminte de efectuat pentru alte investiţii pe termen scurt (A)



Conturile regulă din grupa 50 Investiţii pe termen scurt, simbolizate de la 501 la 508 sunt conturi de *activ* care înregistrează operaţiile privind investiţiile pe termen scurt concretizate în cumpărarări – vânzări de titluri de plasament sau răscumpărări de

obligaţiuni. Se detaliază pe conturi sintetice de gradul I sau gradul II în funcţie de felul titlurilor de valoare. Se *debitează* la cumpărarea sau răscumpărarea hârtiilor de valoare şi se *creditează* la vânzarea sau anularea lor. *Soldul final* debitor exprimă valoarea titurilor de plasament existente la sfârşitul perioadei. Atât la intrarea titurilor de plasament cât şi la ieşirea lor din cadrul entităţii, evidenţa se ţine la acelaşi *preţ:* preţ de achiziţie sau de răscumpărare (după caz). Cheltuielile generate de cumpărarea titlurilor se înregistrează separat pe conturi de cheltuieli specifice. *Contul* ***501*** *Acţiuni deţinute la entităţile afiliate (A)* ţine evidenţa acţiunilor cumpărate de la filiale din cadrul grupului în scopul de a le tranzacţiona cu obţinerea de câştig, la preţ de achiziţie. *Contul* ***505*** *Obligaţiuni emise şi răscumpărate (A)* ţine evidenţa obligaţiunilor răscumpărate de entitate în scopul anulării lor, la preţ de răscumpărare. *Contul* ***506*** *Obligaţiuni (A)* ţine evidenţa obligaţiunilor cumpărate de la terţi cu scopul tranzacţionării cu câştig, la preţ de cumpărare. *Contul* ***508*** *Alte investiţii pe termen scurt şi creanţe asimilate (A)* ţine evidenţa titlurilor de plasament cumpărate dinafara entităţii în scopul tranzacţionării cu câştig la preţ de cumpărare precum şi dobânza aferentă. *Diferenţele* favorabile sau nefavorabile între preţul de cumpărare şi cel de vânzare al titlurilor de plasament se înregistrează pe venituri sau cheltuieli financiare aferente din cadrul conturilor ***764*** *Venituri din investiţii financiare cedate sau* ***664*** *Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate (vezi Plan de conturi-anexă manual).* **Contul 509 Vărsăminte de efectuat pentru investiţiile pe termen scurt** (P) ţine evidenţa datoriilor din achiziţii titluri de plasament atunci când plata se va face ulterior. În *credit* se înregistrează sumele de plătit iar în *debit* plata datoriei. *Soldul final* creditor arată vărsămintele de efectuat la sfârşitul perioadei.

APLICAŢIA 3. Operaţii privind investiţii pe termen scurt

O filială"Beta" din cadrul grupului de firme „Alfa" SA, achiziţionează în scop speculativ de la o altă filială „Gama" 2.000 de acţiuni cu preţul de 16 lei preţ de achiziţie, în vederea tranzacţionării pe termen scurt. Plata se va face ulterior. După o perioadă se revând unor terţi 1.700 de acţiuni la preţul de vânzare 19 lei şi 300 de acţiuni la preţul de vînzare 15 lei. Se dă: SiD 5121 30.000 lei (selectiv)

Operaţia 1. *05.07.N. Achiziţie acţiuni la preţ de cumpărare.*

Analiza contabilă:

501 + A → D	32.000	(2.000 x 16)
5091 + P → C	32.000	(2.000 x 16)

Formula contabilă

501 *Acţiuni deţinute la entităţile afiliate*	=	**5091** *Vărsăminte de efectuat pentru acţiunile deţinute la entăţile afiliate*	32.000

Operaţia 2. *28.07.N. Vânzarea acţiunilor prin contul de la bancă către diverşi terţi*

Analiza contabilă:

a. La preţ de vânzare 19 lei			*a. La preţ de vânzare 15 lei*		
5121 + A → D	32.300	(1.700 x 19)	5121 + A → D	4.500	(300 x 15)
501 - A → C	27.200	(1.700 x 16)	501 - A → C	4.800	(300 x 16)
7642 + P → C	5.100	(1.700 x 3)	6642 + A → D	300	(300 x 1)

Formule contabile

5121 *Conturi la bănci în lei*	=		*%*	*32.300*
		501	*Acţiuni deţinute la entităţile afiliate*	*27.200*
		7642	*Câştiguri din investiţii pe termen scurt cedate*	*5.100*

%	=	**501**	*Acţiuni deţinute la entităţile afiliate*	*4.800*
5121 *Conturi la bănci în lei*				*4.500*
6642 *Pierderi din investiţiile pe termen scurt cedate*				*300*

Operaţia 3. *29.07.N. Plata acţiunilor cumpărate în data de 05.07.N. către firma „Gama”.*

Analiza contabilă: *5091 - P → D 32.000 (2.000 x 16)*
5121 + A→ D 32.000 (2.000 x 16)

Formula contabilă

5091 *Vărsăminte de efectuat pentru acţiunile deţinute la entăţile afiliate*	=	**5121** *Conturi la bănci în lei*	*32.000*

Menţiune*: Acţiunile deţinute la entităţile afiliate se deosebesc de acţiunile proprii care intră în categoria capitalurilor.*

De rezolvat: *Efectuaţi operaţiile de închidere a conturilor de cheltuieli şi venituri şi înregistraţi operaţiile în toate conturile. Analizaţi efectele financiare ale tranzacţiilor.*

6.3. CONTABILITATEA AJUSTĂRILOR PENTRU PIERDEREA DE VALOARE A CONTURILOR DE TREZORERIE

Ajustările pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie se calculează atunci când la sfârşitul exerciţiului se constată că valoarea de piaţă a investiţiilor pe termen scurt este inferioară valorii de cumpărare a acestora. Evidenţa se ţine în conturi specifice din *grupa 59 Ajustări pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie*, care funcţionează după regulile generale ale conturilor de ajustări. (*vezi Plan de conturi general – anexă la manual)*

.

Exemplu: *20.12.N. Agentul economic „Semenic” SA înregistrează constituirea ajustărilor pentru pierderea de valoare a obligaţiunilor emise şi răscumpărate 3.000 lei, existente în sold şi neanulate.*

Analiza contabilă: *595 + P → C 3.000 6864 + A → D 3.000*

Formula contabilă

6864 *Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a activelor circulante*	=	**595** *Ajustări pentru pierderea de valoare a obligaţiunilor emise şi răscumpărate*	*3.000*

De rezolvat: *Efectuaţi operaţia de închidere a contului de cheltuieli. Înregistraţi operaţiile în conturi.*



Rezumat

Trezoreria unei entităţi este formată din lichidităţile monetare şi echivalentele de numerar. Lichidităţile monetare sunt reprezentate de banii în numerar din casierie şi din conturile de la bănci. Echivalentele de numerar sunt hârtii de valoare care sunt convertibile imediat în bani. Contabilitatea trezoreriei asigură evidenţa operaţiunilor băneşti prin casierie şi prin bancă cât şi evidenţa investiţiilor pe termen scurt. Operaţiunile în numerar se înregistrează prin intermediul conturilor 5311 Casa în lei şi 5314 Casa în valută. Alături de aceste operaţii, prin casierie se mai desfăşoară operaţii cu alte valori. Conturile care evidenţiază operaţiile în numerar sunt conturi de activ. Operaţiile fără numerar au loc prin intermediul conturilor conturilor 511 Valori de încasat, 512 Conturi curente la bănci, 519 Credite bancare pe termen scurt, 541 Acreditive, 542 Avansuri de trezorerie, 581 Viramente interne. Tranzacţiile băneşti se pot desfăşura în lei sau în valută. Conturile care evidenţiază operaţiile fără numerar pot fi conturi de activ, de pasiv sau bifuncţionale. Investiţiile pe termen scurt sunt titluri de plasament achiziţionate în scopul de a obţine un câştig pe termen scurt. Ele se referă la acţiuni emise de societăţi din cadrul grupului sau dinafara acestuia, obligaţiuni emise de către entitate sau dianfara ei, precum şi alte titluri de valoare. Conturile care evidenţiază titlurile de plasament sunt conturi de activ. Datoriile privind achiziţionarea titlurilor sunt evidenţiate în contul 509 Vărsăminte de efectuat pentru investiţiile pe termen scurt, care este cont de pasiv. La conturile privind trezoreria se pot înregistra ajustări pentru pierderea temporară de valoare.



Termeni cheie

- *trezorerie*
- *lichidităţi monetare*
- *echivalente de numerar*
- *operaţii în numerar*
- *operaţii fără numerar*
- *conturi curente*
- *credite bancare*
- *dobânzi*
- *viramente interne*
- *avansuri de trezorerie*
- *valori de încasat*
- *titluri de plasament*
- *acţiuni*
- *obligaţiuni*
- *acreditive*

De rezolvat: *Analizaţi definiţiile termenilor cheie. Poate veţi dori să adăugaţi unele însemnări. Aceasta este o ocazie să vă fixaţi cuvintele şi expresiile pe care le-aţi învăţat.*



Mic dicţionar

• **bancă** - instituţie financiară şi de credit care se ocupă cu atragerea de mijloace băneşti temporare, acordarea de credite, tranzacţii de instrumente financiare şi valută, etc.
• **bani (monedă)** - bancnote, monede metalice, monedă scripturală şi alte instrumente care sunt general acceptate pentru schimburi şi plăţi într-un spaţiu economic dat. Banii au forme şi denumiri specifice şi diferă pe ţări sau zone.

Lectură facultativă **DESPRE VALUTE**

Conform legislaţiei financiar-contabile (Ordin MFP 3055/2009, Cap.1, Art.2-2)) prin valută se înţelege altă monedă decât leul. Exprimarea valutelor în documente se face prin folosirea simbolurilor prescurtate. Exemple: Euro (EUR), Dolar SUA (USD), Lira sterlină (GBP), Franc elveţian (CHF), Dolar canadian (CAD), Dolar australian (AUD), Coroana norvegiană (NOK), Coroana daneză (DKK), Coroana suedeză (SEK), Yen japonez (JPY), Forint Ungaria (HUF), Zlot Polonia (PLN), Coroană Cehia (CZK), Rubla rusească (RUB), Leva Bulgaria (BGN), etc.

6.4. LABORATOR TEHNOLOGIC – Trezorerie

Agentul economic „PRIMA" SRL are ca şi obiect de activitate producţie şi prestări servicii. La începutul lunii octombrie, exerciţiul N, următoarele solduri iniţiale:

SiD 4111/Alfa	*15.200*	*SiD 5124/ 1.500 USD*		*SiC 401/Plaza 1.300 USD*	
SiD 4111/Omega	*1.280*	*x 3,70 lei = 5.550 lei*		*x 3,70 lei = 4.810 lei*	
SiD 5113/Beta	*4.500*	*SiC 1012*	*3.520*	*SiC 4311*	*3.700*
SiD 5121	*1.000*	*SiC 403/Sigma*	*14.300*	*SiC 4313*	*1.200*

*În cursul lunii **octombrie** au loc următoarele evenimente şi tranzacţii.*

Operaţia 1. *01.10.N. Se primeşte în contul de la bancă un credit pe termen scurt în sumă de 50.400 lei. Obligaţia pentru dobânda pe luna în curs este de 350 lei. Documente: Contract de credit, Extras de cont.*

Operaţia 2. *02.10.N. Se ridică de la bancă numerar în sumă de 6.000 lei şi se depune în casierie. Documente: Formular retragere numerar pentru persoane juridice, Extras de cont, Registru de casă.*

Operaţia 3. *03.10.N. Se achiziţionează în numerar bonuri de combustibil de la „PECO" SA, în valoare de 900 lei plus TVA deductibilă 24 %.*

Operaţia 4. *05.10.N. Se încasează de la clientul „Beta" SRL, Biletul la ordin depus la bancă pentru încasare la scadenţă, în sumă de 4.500 lei. Documente: Bilet la ordin, Extras de cont.*

Operaţia 5. *08.10.N. Se acordă un avans de deplasare salariatului Ionescu Vasile în sumă de 1.000 lei, în vederea participării la o expoziţie comercială. Documente: Ordin de deplasare, Dispoziţie de plată către casierie, Registru de casă.*

Operaţia 6. *10.10.N. Se plăteşte la scadenţă Biletul la ordin în favoarea furnizorului „Sigma „SRL în sumă de 14.300 lei. Documente: Bilet la ordin, Extras cont.*

Operaţia 7. *11.10.N. Agentul comercial Ionescu Vasile depune decontul pentru justificarea avansului de deplasare, din care a cheltuit 850 lei şi diferenţa de 150 lei o depune în numerar la casierie. Documente: Ordin de deplasare, documente de transport şi cazare, Dispoziţie de încasare către casierie, Registru de casă.*

Operaţia 8. *17.10.N. Se încasează în numerar clientul „Omega" SRL în sumă de 1.280 lei. Documente: Factură fiscală, Chitanţă.*

Operaţia 9. *20.10.N. Se plăteşte din contul de la bancă furnizorul extern „Plaza" în sumă de 1.300 USD la cursul de schimb BNR 3,90 lei. Document: Extras de cont*

Operaţia 10. *22.10.N. Se încasează în contul de la bancă clientul „Alfa” SRL în sumă de 15.200 lei. Documente: Factură fiscală, Ordin de plată, Extras de cont.*
Operaţia 11. *25.10.N. Se plăteşte către bugetul asigurărilor sociale datoriile restante: CAS angajator 3.700 lei şi CASS angajator 1.200 lei. Documente: Ordin de plată, Extras de cont.*
Operaţia 12. *31.10.N. Se plăteşte băncii rata lunară aferentă creditului pe termen scurt în sumă de 4.200 lei plus dobânda lunară datorată în sumă de 350 lei. Documente: Situaţie calcul, Ordin de plată, Extras de cont.*
Operaţia 13. *31.10.N. Se înregistrează comisionul plătit băncii pentru operaţiile efectuate prin contul curent în sumă de 75 lei. Document: Extras de cont.*
Operaţia 14. *31.10.N. Se înregistrează creanţa şi încasarea creanţei de 28 lei, aferente dobânzilor primite de la bancă pentru contul curent. Documente: Situaţie de calcul, Extras de cont.*
Operaţia 15. *31.10.N. Se înregistrează evaluarea lunară a disponibilităţilor bancare în valută existente la sfârşitul lunii. Cursul de schimb valutar comunicat de BNR este de 4,02 lei pentru un dolar. Document: Situaţie de calcul.*
Operaţia 16. *31.10.N. Se regularizează situaţia TVA la sfârşitul lunii. Documente: Decont TVA, Declaraţii fiscale.*
Operaţia 17. *31.10.N. Se închid conturile de cheltuieli şi venituri şi se stabileşte rezultatul la sfârşitul lunii. Document: Situaţie de calcul.*

De rezolvat*: Efectuaţi analiza contabilă, întocmiţi Registrul - jurnal pe luna octombrie N, înregistraţi în conturile sintetice şi analitice. Elaboraţi Balanţa de verificare sintetică cu 4 serii de egalităţi la sfârşitul lunii octombrie. Stabiliţi corelaţia dintre Registrul - jurnal şi Balanţa de verificare.*

Alternativ*: Introduceţi datele de intrare din aplicaţie în programul de contabilitate şi elaboraţi în sistem informatic următoarele documente: Registrul jurnal, Cartea mare, Balanţa de verificare. Comparaţi datele obţinute prin prelucrarea informatică cu datele obţinute în cazul prelucrării manuale.*

 6.5. TESTE – Trezorerie

1. Definiţi noţiunile: trezorerie, lichidităţi monetare, echivalente de numerar.

2. Daţi exemple de operaţii cu numerar şi fără numerar.

3. Prezentaţi funcţiunea conturilor care evidenţiază operaţii cu numerar şi fără numerar.

4. Formula contabilă 5121 = 4111 reprezintă:

a. Înregistrea creanţei faţă de clienţii de imobilizări
b. Încasarea clienţilor la bancă pe bază de Ordin de plată
c. Înregistrarea creanţei faţă de furnizorii de stocuri
d. Încasarea clienţilor la bancă pe bază de Bilet la ordin

5. Scrieţi numărul operaţiei economice şi completaţi formula contabilă aferentă:

1. Acordare avans de trezorerie
2. Plată impozit pe profit
3. Încasare clienţi externi la bancă atunci când cursul valutei creşte
4. Plată CAS angajator

6. Enumeraţi conturile în care se evidenţiază alte operaţiuni băneşti.

7. Prezentaţi funcţiunea conturilor din cadrul Grupei 50 Investiţii pe termen scurt.

8. Scrieţi numărul formulei contabile şi completaţi denumirea operaţiei aferente:

1. 4371 = 5121
2. 5121 = 5187
3. 5091 = 5121
4. 542 = 5311

9. Scrieţi informaţiile care completează spaţiile libere din următoarele afirmaţii :

Contul 5121 Conturi la bănci în lei poate îndeplini funcţia alternativă de …….(1)……. sau de ……(2)…... La sfârşitul fiecărei luni, disponibilităţile băneşti în valută se evaluează la …….(3)…….comunicat de …….(4)…….

10. Elaboraţi un eseu structurat de o pagină cu tema „ Comparaţie între plăţile în numerar şi fără numerar" prin prisma conturilor utilizate şi a documentelor de decontare.

11. Rezolvând jocul de cuvinte prin completarea termenilor pe *orizontală*, veţi obţine pe *verticală* denumirea celui mai des întâlnit instrument monetar:

1						A					E
2	C			T			T				
3				I				S			E
4				S					E		

Orizontală:

1. Categorie de credite pe termen scurt
2. Document pentru operaţii în numerar
3. Operaţia de primire a banilor
4. Compartiment prin care se efectuează operaţii în numerar



CAPITOLUL 7

CONTABILITATEA CHELTUIELILOR ŞI VENITURILOR

CUPRINDE

- Contabilizarea operaţiilor privind cheltuielile şi veniturile

COMPETENŢE

- Delimitarea noţiunilor teoretice privind cheltuielile şi veniturile
- Identificarea evenimentelor şi tranzacţiilor privind cheltuielile şi veniturile
- Utilizarea analizei contabile pentru înregistrarea în contabilitate a evenimentelor şi tranzacţiilor
- Stabilirea formulelor contabile pe categorii de evenimente şi tranzacţii privind cheltuielile şi veniturile
- Înregistrarea evenimentelor şi tranzacţiilor în Registrul - jurnal şi Registrul Cartea Mare
- Folosirea termenilor de specialitate în comunicare
- Efectuarea de aplicaţii practice

7.1. CONTABILIZAREA OPERAŢIILOR PRIVIND CHELTUIELILE ŞI VENITURILE

Noţiuni teoretice Activităţile desfăşurate în cadrul unei entităţi sunt consumatoare de *bunuri* şi producătoare de *resurse*. Prin transformarea lor în etalon valoric consumurile devin *cheltuieli* iar resursele *venituri*. Prin compararea cheltuielilor cu veniturile se determină câştigul obţinut care este numit *rezultatul* exerciţiului, sub formă de profit sau pierdere.

Chetuielile sunt valori plătite sau de plătit pentru consumul de stocuri şi servicii prestate, de care beneficiază entitatea, cheltuielile cu personalul, executarea unor obligaţii legale sau contractuale, etc. *Veniturile* sunt reprezentate de sume sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activităţi curente, cât şi câştigurile din orice alte surse.

Între cheltuieli şi venituri există o *legătură* directă sau indirectă. Orice cheltuială determină realizarea unui venit şi orice venit presupune efectuarea unei cheltuieli.

Cheltuielile şi veniturile unei entităţi sunt *foarte diverse* în funcţie de modul de formare şi legătura cu procesele economice. În raport cu aceste aspecte, cheltuielile şi veniturile se pot clasifica după *natura activităţii* şi în cadrul lor pe *elemente primare* de cheltuieli şi venituri după modelul de la *fig.7.1*.

Tabel structuri de cheltuieli şi venituri

CHELTUIELI	VENITURI
1. CHELTUIELI DE EXPLOATARE • Cheltuieli cu materiile prime şi materialele consumabile • Cheltuieli privind mărfurile • Cheltuieli cu personalul • Cheltuieli privind energia şi apa • Cheltuieli cu impozite şi taxe • Cheltuieli cu donaţii, despăgubiri, amenzi şi penalităţi • Ajustări de valoare privind diverse elemente patrimoniale • Alte cheltuieli de exploatare	**1. VENITURI DIN EXPLOATARE** • Venituri din vânzarea produselor finite • Venituri din vânzarea semifabricatelor, produselor reziduale • Venituri din lucrări executate şi servicii prestate, studii şi cercetări • Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii • Venituri din vânzarea mărfurilor • Venituri din activităţi diverse • Venituri din producţia de imobilizări • Alte venituri de exploatare
2. CHELTUIELI FINANCIARE • Pierderi din creanţe legate de participaţii • Cheltuieli privind investiţii financiare cedate • Cheltuieli privind dobânzi, diferenţe de curs valutar • Ajustări de valoare privind elemente financiare • Alte cheltuieli financiare	**2. VENITURI FINANCIARE** • Venituri din interese de participare • Venituri din creanţe imobilizate • Venituri din investiţii financiare pe termen scurt • Venituri din dobânzi • Venituri din diferenţe de curs valutar • Alte venituri financiare
3. CHELTUIELI EXTRAORDINARE • Cheltuieli privind calamităţile şi alte evenimente extraordinare	**3. VENITURI EXTRAORDINARE** • Venituri din subvenţii pentru evenimente extraordinare
4. Cheltuieli cu impozitul pe profit	

Fig. 7.1. Clasificarea cheltuielilor şi veniturilor după natura activităţii şi elemente primare

Evidenţa cheltuielilor şi veniturilor se realizează cu ajutorul conturilor sintetice de gradul I şi de gradul II, aferente ***clasei 6 Conturi de cheltuieli*** şi ***clasei 7 Conturi de venituri*** (*vezi Plan de conturi - anexă manual*).

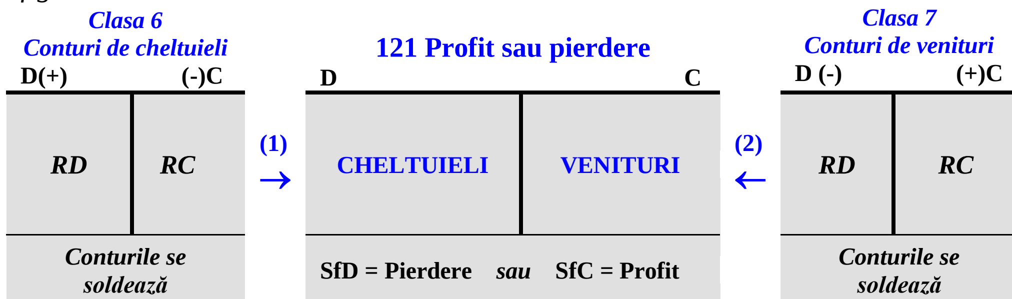


Clasa 6 Conturi de cheltuieli sunt conturi de *activ*. Se *debitează* cu înregistrarea cheltuielilor şi se *creditează* la sfârşitul perioadei prin decontarea cheltuielilor asupra contului 121 Profit sau pierdere. La sfârşitul perioadei toate conturile de cheltuieli *se soldează.* Conturile din grupele de la 60 la 65 inclusiv şi contul 681 din cadrul grupei 68 , sunt *cheltuieli de exploatare*. Conturile din grupa 66 şi contul 686 din cadrul grupei 68, sunt *cheltuieli financiare*. Conturile din grupa 67 sunt *cheltuieli extraordinare*. Separat sunt cuprinse conturile privind *cheltuieli cu impozitul pe profit şi alte impozite* în cadrul grupei 69.



Clasa 7 Conturi de venituri sunt conturi de *pasiv*. Se *creditează* cu înregistrarea veniturilor şi se *debitează* prin încorporarea veniturilor în contul de rezultate 121 Profit sau pierdere. La sfârşitul perioadei toate conturile de venituri *se soldează.* Conturile din grupele de la 70 la 75 inclusiv şi contul 781 din cadrul grupei 78, sunt *venituri din exploatare*. Conturile din grupa 76 şi contul 786 din cadrul grupei 78, sunt *venituri financiare*. Contul din cadrul grupei 77 evidenţiază *venituri extraordinare.*

Schema generală de principiu privind *închiderea conturilor de cheltuieli şi venituri* prin contul 121 Porift sau pierdere, poate fi reprezentată grafic prin *fig.7.2.*



unde: (1) Decontarea cheltuielilor asupra rezultatului: Formula contabilă ***121 = Clasa 6***
(2) Încorporarea veniturilor în rezultate: Formula contabilă ***Clasa 7 = 121***

Fig.7.2. Închiderea conturilor de cheltuieli şi venituri asupra contului 121 Profit sau pierdere

APLICAŢIE Cheltuieli şi venituri

Agentul economic „FINE" SRL înregistrează în cursul lunii ianuarie, exerciţiul N, următoarele cheltuieli şi venituri:

CHELTUIELI:

- *consum de materii prime .... 8.000 → cont 601*
- *consum de materiale auxiliare................................. 1.000 → cont 6021*
- *consum energie şi apă.. 2.000 → cont 605*
- *costul mărfurilor vândute .... 3.000 → cont 607*
- *salarii brute .... 4.000 → cont 641*

• cheltuieli cu asigurările şi protecţia socială .... 1.300 → cont 645
• reparaţii curente..1.000 → cont 611
• amenzi şi penalităţi ....   700 → cont 6458

VENITURI:

• venituri din vânzarea produselor finite..................... 20.000 → cont 701
• venituri din vânzarea mărfurilor..............................   7.000 → cont 707
• venituri din servicii...   3.000 → cont 704

Se cere:

a. Înregistrarea cheltuielilor
b. Înregistrarea veniturilor
c.Decontarea cheltuielilor asupra rezultatului (Închiderea conturilor de cheltuieli)
d. Încorporarea veniturilor în rezultate (Închiderea conturilor de venituri)
e. Stabilirea Rezultatului brut
f. Stabilirea Rezultatului fiscal
g. Stabilirea şi înregistrearea Impozitului pe profit
h. Stabilirea Rezultatului net

Rezolvare: *REGISTRU CENTRALIZATOR*

a. Înregistrarea cheltuielilor 601 = 301 8.000 6021 = 3021 1.000 605 = 401 2.000 607 = 371 3.000 641 = 421 4.000 645 = 431 1.300 611 = 401 1.000 6458 = 5311 700	*b. Înregistrarea veniturilor* 4111 = 701 20.000 5311 = 707 7.000 4111 = 704 3.000
c. Decontarea cheltuielilor asupra rezultatului (închiderea conturilor de cheltuieli) 121 = % 21.000 601 8.000 6021 1.000 605 2.000 607 3.000 611 1.000 641 4.000 645 1.300 6458 700	*d. Încorporarea veniturilor în rezultate (închiderea conturilor de venituri)* % = 121 30.000 701 20.000 704 3.000 707 7.000
e. Rezultat brut = Venituri totale – Cheltuieli totale = 30.000 – 21.000 = = 9.000 (profit)	*f. Rezultat fiscal = Rezultat brut + Cheltuieli nedeductibile fiscal – Deductibilităţi fiscale = 9.000 + 700 = 9.700*
g. Impozit pe profit = Rezultat fiscal x cota = 9.700 x 16 % = 1.552 691 = 4411 1.552 121 = 691 1.552	*h. Rezultat net = Rezultat brut – Impozit pe profit = 9.000 – 1.552 = 7.448*

De rezolvat: *Efectuaţi analiza contabilă la operaţiile prezentate, identificaţi documentele pe baza cărora au loc operaţiile economice. Întocmiţi Registrul - jurnal şi efectuaţi înregistrările în contul 121 Profit sau pierdere.*

Menţiune: La sfârşitul exerciţiului, entitatea elaborează documentele de sinteză numite „Situaţii financiare anuale". Rezultatul exerciţiului financiar este prezentat într-un formular distinct al Situaţiilor financiare, numit „Cont de profit şi pierdere". În acest formular, Rezultatul brut (profit sau pierdere) este prezentat în funcţie de natura activităţii în Rezultat din exploatare, Rezultat financiar, Rezultat curent, Rezultat extraordinar, Rezultat total iar Rezultatul net este prezentat pe total.

 7.2. TESTE – Cheltuieli şi venituri

1. Definiţi cheltuielile şi veniturile.

2. Exemplificaţi categorii de cheltuieli şi venituri după natura activităţii.

3. Prezentaţi regulile generale de funcţionare a conturilor de cheltuieli şi venituri.

4. Explicaţi mecanismul de închidere a conturilor de cheltuieli şi venituri şi de stabilire a rezultatului.

5. Agentul economic prezintă la sfârşitul lunii ianuarie N, următoarele date:
Cheltuieli totale = 52.000, din care Cheltuieli nedeductibile fiscal = 2.000
Venituri totale = 87.000, Capital subscris vărsat = 6.000
Se cere:
a. Închiderea conturilor de cheltuieli şi venituri prin formula generală de principiu: 121 = Clasa 6 52.000 şi Clasa 7 = 121 87.000
b. Stabilirea Rezultatului brut
c. Stabilirea Rezultatului fiscal
d. Calcularea şi înregistrarea Impozitului pe profit
e. Stabilirea Profitului net
f. Înregistrarea operaţiilor în contul 121 Profit sau pierdere

6. Folosind metoda unui joc didactic instructiv, efectuaţi exerciţiul cu tema „Închiderea conturilor de cheltuieli şi venituri şi stabilirea rezultatului". Împărţiţi clasa de elevi pe 3 grupe. Grupa 1 se va numi „Cheltuieli", Grupa 2 se va numi „Venituri" iar Grupa 3 se va numi „Rezultat". Grupa 1 şi Grupa 2 va răsfoi manualul (de la cap. 3 la cap.6) şi va prelua fiecare câte 10 exemple de operaţii privind cheltuieli şi venituri pe care le va centraliza, fiecare separat, într-un Registru-jurnal. Datele vor fi predate Grupei 3, care va efectua lucrările de închidere a conturilor de cheltuieli şi venituri precum şi de stabilire a rezultatului.

Anexă: **PLANUL DE CONTURI GENERAL**[1]

CLASA 1 CONTURI DE CAPITALURI

10. CAPITAL SI REZERVE

101 Capital [2]

1011 Capital subscris nevărsat

1012 Capital subscris vărsat

1015 Patrimoniul regiei

1016 Patrimoniul public

104 Prime de capital

1041 Prime de emisiune

1042 Prime de fuziune/divizare

1043 Prime de aport

1044 Prime de conversie a obligaţiunilor în acţiuni

105 Rezerve din reevaluare

106 Rezerve

1061 Rezerve legale

1063 Rezerve statutare sau contractuale

1065 Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare

1068 Alte rezerve

109 Acţiuni proprii

1091 Acţiuni proprii deţinute pe termen scurt

1092 Acţiuni proprii deţinute pe termen lung

11. REZULTATUL REPORTAT

117 Rezultatul reportat

1171 Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită

1174 Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile

12. REZULTATUL EXERCIŢIULUI FINANCIAR

121 Profit sau pierdere

129 Repartizarea profitului

14. CÂŞTIGURI SAU PIERDERI LEAGTE DE EMITEREA, RĂSCUMPĂRAREA, VÂNZAREA, CEDAREA CU TITLU GRATUIT SAU ANULAREA INTRUMENTELOR DE CAPITALURI PROPRII

141 Câştiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii

149 Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii

1491 Pierderi rezultate din reorganizări şi care sunt determinate de anularea titlurilor deţinute

1495 Alte pierderi legate de instrumentele de capitaluri proprii

15. PROVIZIOANE

151 Provizioane

1511 Provizioane pentru litigii

1512 Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor

1513 Provizioane pentru dezafectare imoblizări corporale şi alte acţiuni similare legate de acestea

1514 Provizioane pentru restructurare

1515 Provizioane pentru pensii şi obligaţii similare

1516 Provizioane pentru impozite

1518 Alte provizioane

---

[1] Plan de conturi general conform Ordinului nr. 3055 din 09.10.2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Directivele Europene, cu modificările şi completările ulterioare.

[2] În funcţie de forma juridică a entităţii se înscrie: capital social, patrimoniul regiei etc.

16. IMPRUMUTURI ŞI DATORII ASIMILATE

161 Imprumuturi din emisiuni de obligaţiuni

1614 Împrumuturi externe din emisiuni de obligaţiuni garantate de stat

1615 Împrumuturi externe din emisiuni de obligaţiuni garantate de bănci

1617 Împrumuturi interne din emisiuni de obligaţiuni garantate de stat

1618 Alte împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni

162 Credite bancare pe termen lung

1621 Credite bancare pe termen lung

1622 Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadenţă

1623 Credite externe guvernamentale

1624 Credite bancare externe garantate de stat

1625 Credite bancare externe garantate de bănci

1626 Credite de la trezoreria statului

1627 Credite bancare interne garantate de stat

166 Datorii care privesc imobilizările financiare

1661 Datorii faţă de entităţile afiliate

1663 Datorii faţă de entităţile de care compania este legată prin interese de participare

167 Alte împrumuturi şi datorii asimilate

168 Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate

1681 Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni

1682 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung

1685 Dobânzi aferente datoriilor faţă de entităţile afiliate

1686 Dobânzi aferente datoriilor faţă de entităţile de care compania este legată prin interese de participare

1687 Dobânzi aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate

169 Prime privind rambursarea obligaţiunilor

CLASA 2 CONTURI DE IMOBILIZĂRI

20. IMOBILIZĂRI NECORPORALE

201 Cheltuieli de constituire

203 Cheltuieli de dezvoltare

205 Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare

207 Fond comercial

208 Alte imobilizări necorporale

21. IMOBILIZĂRI CORPORALE

211 Terenuri şi amenajări de terenuri

2111 Terenuri

2112 Amenajări de terenuri

212 Construcţii

213 Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii

2131 Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)

2132 Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare

2133 Mijloace de transport

2134 Animale şi plantaţii

214 Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale

22. IMOBILIZĂRI CORPOARLE ÎN CURS DE APROVIZIOANRE

223 Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii în curs de aprovizionare

224 Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale în curs de aprovizionare

23. IMOBILIZĂRI ÎN CURS ŞI AVANSURI PENTRU IMOBILIZĂRI

231 Imobilizări corporale în curs de execuţie

232 **Avansuri acordate pentru imobilizări corporale**
233 **Imobilizări necorporale în curs de execuţie**
234 **Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale**

26. IMOBILIZĂRI FINANCIARE

261 **Acţiuni deţinute la entităţile afiliate**
263 **Interese de participare**
265 **Alte titluri imobilizate**
266 **Certificate verzi amânate**
267 **Creanţe imobilizate**
2671 *Sume datorate de entităţile afiliate*
2672 *Dobânda aferentă sumelor datorate de entităţile afiliate*
2673 *Creanţe legate de interesele de participare*
2674 *Dobânda aferentă creanţelor legate de interesele de participare*
2675 *Împrumuturi acordate pe termen lung*
2676 *Dobânda aferentă împrumuturilor acordate pe termen lung*
2678 *Alte creanţe imobilizate*
2679 *Dobânzi aferente altor creanţe imobilizate*
269 **Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare**
2691 *Vărsăminte de efectuat privind acţiunile deţinute la entităţile afiliate*
2692 *Vărsăminte de efectuat privind interesele de participare*
2693 *Vărsăminte de efectuat pentru alte imobilizări financiare*

28. AMORTIZĂRI PRIVIND IMOBILIZĂRILE

280 **Amortizări privind imobilizările necorporale**
2801 *Amortizarea cheltuielilor de constituire*
2803 *Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare*
2805 *Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare*
2807 *Amortizarea fondului comercial*
2808 *Amortizarea altor imobilizări necorporale*
281 **Amortizări privind imobilizările corporale**
2811 *Amortizarea amenajărilor de terenuri*
2812 *Amortizarea construcţiilor*
2813 *Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor*
2814 *Amortizarea altor imobilizări corporale*

29. AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA SAU PIERDEREA DE VALOARE A IMOBILIZĂRILOR

290 **Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale**
2903 *Ajustări pentru deprecierea cheltuielilor de dezvoltare*
2905 *Ajustări pentru deprecierea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare*
2907 *Ajustări pentru deprecierea fondului comercial*
2908 *Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări necorporale*
291 **Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale**
2911 *Ajustări pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri*
2912 *Ajustări pentru deprecierea construcţiilor*
2913 *Ajustări pentru deprecierea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor*
2914 *Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări corporale*
293 **Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuţie**
2931 *Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale în curs de execuţie*
2933 *Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale în curs de execuţie*
296 **Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare**
2961 *Ajustări pentru pierderea de valoare a acţiunilor deţinute la entităţile afiliate*
2962 *Ajustări pentru pierderea de valoare a intereselor de participare*

2963 Ajustări pentru pierderea de valoare a altor titluri imobilizate
2964 Ajustări pentru pierderea de valoare a sumelor datorate de entităţile afiliate
2965 Ajustări pentru pierderea de valoare a creanţelor legate de interesele de participare
2966 Ajustări pentru pierderea de valoare a împrumuturilor acordate pe termen lung
2968 Ajustări pentru pierderea de valoare a altor creanţe imobilizate

CLASA 3 CONTURI DE STOCURI ŞI PRODUCŢIE ÎN CURS DE EXECUŢIE

30 STOCURI DE MATERII ŞI MATERIALE
301 Materii prime
302 Materiale consumabile
3021 Materiale auxiliare
3022 Combustibili
3023 Materiale pentru ambalat
3024 Piese de schimb
3025 Seminţe şi materiale de plantat
3026 Furaje
3028 Alte materiale consumabile
303 Materiale de natura obiectelor de inventar
308 Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale
32 STOCURI IN CURS DE APROVIZIONARE
321 Materii prime în curs de aprovizionare
322 Materiale consumabile în curs de aprovizionare
323 Materiale de natura obiectelor de inventar în curs de aprovizionare
326 Animale în curs de aprovizionare
327 Mărfuri în curs de aprovizionare
328 Ambalaje în curs de aprovizionare
33 PRODUCŢIE ÎN CURS DE EXECUŢIE
331 Produse în curs de execuţie
332 Lucrări şi servicii în curs de execuţie
34 PRODUSE
341 Semifabricate
345 Produse finite
346 Produse reziduale
348 Diferenţe de preţ la produse
35 STOCURI AFLATE LA TERŢI
351 Materii şi materiale aflate la terţi
354 Produse aflate la terţi
356 Animale aflate la terţi
357 Mărfuri aflate la terţi
358 Ambalaje aflate la terţi
36 ANIMALE
361 Animale si păsări
368 Diferenţe de preţ la animale şi păsări
37 MĂRFURI
371 Mărfuri
378 Diferenţe de preţ la mărfuri
38 AMBALAJE
381 Ambalaje
388 Diferenţe de preţ la ambalaje

39 AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR ŞI PRODUCŢIEI ÎN CURS DE EXECUŢIE

391 **Ajustări pentru deprecierea materiilor prime**
392 **Ajustări pentru deprecierea materialelor**
3921 *Ajustări pentru deprecierea materialelor consumabile*
3922 *Ajustări pentru deprecierea materialelor de natura obiectelor de inventar*
393 **Ajustări pentru deprecierea producţiei în curs de execuţie**
394 **Ajustări pentru deprecierea produselor**
3941 *Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor*
3945 *Ajustări pentru deprecierea produselor finite*
3946 *Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale*
395 **Ajustări pentru deprecierea stocurilor aflate la terţi**
3951 *Ajustări pentru deprecierea materiilor şi materialelor aflate la terţi*
3952 *Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor aflate la terţi*
3953 *Ajustări pentru deprecierea produselor finite aflate la terţi*
3954 *Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale aflate la terţi*
3956 *Ajustări pentru deprecierea animalelor aflate la terţi*
3957 *Ajustări pentru deprecierea mărfurilor aflate la terţi*
3958 *Ajustări pentru deprecierea ambalajelor aflate la terţi*
396 **Ajustări pentru deprecierea animalelor**
397 **Ajustări pentru deprecierea mărfurilor**
398 **Ajustări pentru deprecierea ambalajelor**

CLASA 4 CONTURI DE TERŢI

40 FURNIZORI ŞI CONTURI ASIMILATE

401 **Furnizori**
403 **Efecte de plătit**
404 **Furnizori de imobilizări**
405 **Efecte de plătit pentru imobilizări**
408 **Furnizori - facturi nesosite**
409 **Furnizori - debitori**
4091 *Furnizori - debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor*
4092 *Furnizori - debitori pentru prestări de servicii şi executări de lucrări*

41 CLIENŢI ŞI CONTURI ASIMILATE

411 **Clienţi**
4111 *Clienţi*
4118 *Clienţi incerţi sau în litigiu*
413 **Efecte de primit de la clienţi**
418 **Clienţi - facturi de întocmit**
419 **Clienţi - creditori**

42 PERSONAL ŞI CONTURI ASIMILATE

421 Personal - salarii datorate
423 Personal - ajutoare materiale datorate
424 Prime reprezentând participarea personalului la profit[3]
425 Avansuri acordate personalului
426 Drepturi de personal neridicate
427 Reţineri din salarii datorate terţilor
428 Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul
4281 *Alte datorii în legătură cu personalul*
4282 *Alte creanţe în legătură cu personalul*

[3] Se utilizează atunci când există bază legală pentru acordarea acestora

43 ASIGURĂRI SOCIALE, PROTECŢIA SOCIALĂ ŞI CONTURI ASIMILATE

431 Asigurări sociale

4311 Contribuţia unităţii la asigurările sociale
4312 Contribuţia personalului la asigurările sociale
4313 Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate
4314 Contribuţia angajaţilor pentru asigurările sociale de sănătate

437 Ajutor de şomaj

4371 Contribuţia unităţii la fondul de şomaj
4372 Contribuţia personalului la fondul de şomaj

438 Alte datorii şi creanţe sociale

4381 Alte datorii sociale
4382 Alte creanţe sociale

44 BUGETUL STATULUI, FONDURI SPECIALE ŞI CONTURI ASIMILATE

441 Impozitul pe profit/venit

4411 Impozitul pe profit
4418 Impozitul pe venit

442 Taxa pe valoarea adăugată

4423 TVA de plată
4424 TVA de recuperat
4426 TVA deductibilă
4427 TVA colectată
4428 TVA neexigibilă

444 Impozitul pe venituri de natura salariilor

445 Subvenţii

4451 Subvenţii guvernamentale
4452 Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenţii
4458 Alte sume primite cu caracter de subvenţii

446 Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate

447 Fonduri speciale - taxe şi vărsăminte asimilate

448 Alte datorii şi creanţe cu bugetul statului

4481 Alte datorii faţă de bugetul statului
4482 Alte creanţe privind bugetul statului

45 GRUP ŞI ACŢIONARI / ASOCIAŢI

451 Decontări între entităţile afiliate

4511 Decontări între entităţile afiliate
4518 Dobânzi aferente decontărilor între entităţile afiliate

453 Decontări privind interesele de participare

4531 Decontări privind interesele de participare
4538 Dobânzi aferente decontărilor privind interesele de participare

455 Sume datorate acţionarilor / asociaţilor

4551 Acţionari / asociaţi - conturi curente
4558 Acţionari / asociaţi - dobânzi la conturi curente

456 Decontări cu acţionarii / asociaţii privind capitalul

457 Dividende de plată

458 Decontări din operaţii în participaţie

4581 Decontări din operaţii în participaţie - pasiv
4582 Decontări din operaţii în participaţie - activ

46 DEBITORI ŞI CREDITORI DIVERŞI

461 Debitori diverşi

462 Creditori diverşi

47 CONTURI DE SUBVENŢII, REGULARIZARE ŞI ASIMILATE

471 Cheltuieli înregistrate în avans

472 Venituri înregistrate în avans

473 Decontări din operaţii în curs de clarificare

475 Subvenţii pentru investiţii

4751 Subvenţii guvernamentale pentru investiţii

4752 Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenţii pentru investiţii

4753 Donaţii pentru investiţii

4754 Plusuri de inventar de natura imobilizărilor

4758 Alte sume primite cu caracter de subvenţii pentru investiţii

478 Venituri în avans aferente activelor primite prin transfer de la clienţi

48 DECONTĂRI ÎN CADRUL UNITĂŢII

481 Decontări între unitate şi subunităţi

482 Decontări între subunităţi

49 AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA CREANŢELOR

491 Ajustări pentru deprecierea creanţelor - clienţi

495 Ajustări pentru deprecierea creanţelor - decontări în cadrul grupului şi cu acţionarii / asociaţii

496 Ajustări pentru deprecierea creanţelor - debitori diverşi

CLASA 5 CONTURI DE TREZORERIE

50 INVESTIŢII FINANCIARE PE TERMEN SCURT

501 Acţiuni deţinute la entităţile afiliate

505 Obligaţiuni emise şi răscumpărate

506 Obligaţiuni

507 Certificate verzi acordate

508 Alte investiţii pe termen scurt şi creanţe asimilate

5081 Alte titluri de plasament

5088 Dobânzi la obligaţiuni şi titluri de plasament

509 Vărsăminte de efectuat pentru investiţiile pe termen scurt

5091 Vărsăminte de efectuat pentru acţiunile deţinute la entităţile afiliate

5092 Vărsăminte de efectuat pentru alte investiţii pe termen scurt

51 CONTURI LA BĂNCI

511 Valori de încasat

5112 Cecuri de încasat

5113 Efecte de încasat

5114 Efecte remise spre scontare

512 Conturi curente la bănci

5121 Conturi la bănci în lei

5124 Conturi la bănci în valută

5125 Sume în curs de decontare

518 Dobânzi

5186 Dobânzi de plătit

5187 Dobânzi de încasat

519 Credite bancare pe termen scurt

5191 Credite bancare pe termen scurt

5192 Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadenţă

5193 Credite externe guvernamentale

5194 Credite externe garantate de stat

5195 Credite externe garantate de bănci

5196 Credite de la trezoreria statului

5197 Credite interne garantate de stat

5198 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt

53 CASA

531 Casa

5311 Casa în lei

5314 Casa în valută

532 Alte valori

5321 Timbre fiscale şi poştale
5322 Bilete de tratament şi odihnă
5323 Tichete şi bilete de călătorie
5328 Alte valori

54 ACREDITIVE

541 Acreditive

5411 Acreditive în lei
5412 Acreditive în valută

542 Avansuri de trezorerie[4]

58 VIRAMENTE INTERNE

581 Viramente interne

59 AJUSTĂRI PENTRU PIERDEREA DE VALOARE A CONTURILOR DE TREZORERIE

591 Ajustări pentru pierderea de valoare a acţiunilor deţinute la entităţile afiliate
595 Ajustări pentru pierderea de valoare a obligaţiunilor emise şi răscumpărate
596 Ajustări pentru pierderea de valoare a obligaţiunilor
598 Ajustări pentru pierderea de valoare a altor investiţii pe termen scurt şi creanţe asimilate

CLASA 6 CONTURI DE CHELTUIELI

60 CHELTUIELI PRIVIND STOCURILE

601 Cheltuieli cu materiile prime
602 Cheltuieli cu materialele consumabile

6021 Cheltuieli cu materialele auxiliare
6022 Cheltuieli privind combustibilul
6023 Cheltuieli privind materialele pentru ambalat
6024 Cheltuieli privind piesele de schimb
6025 Cheltuieli privind seminţele şi materialele de plantat
6026 Cheltuieli privind furajele
6028 Cheltuieli privind alte materiale consumabile

603 Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar
604 Cheltuieli privind materialele nestocate
605 Cheltuieli privind energia şi apa
606 Cheltuieli privind animalele şi păsările
607 Cheltuieli privind mărfurile
608 Cheltuieli privind ambalajele
609 Reduceri comerciale primite

61 CHELTUIELI CU LUCRĂRILE ŞI SERVICIILE EXECUTATE DE TERŢI

611 Cheltuieli cu întreţinerea şi reparaţiile
612 Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile
613 Cheltuieli cu primele de asigurare
614 Cheltuieli cu studiile şi cercetările

62 CHELTUIELI CU ALTE SERVICII EXECUTATE DE TERŢI

621 Cheltuieli cu colaboratorii
622 Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile
623 Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate
624 Cheltuieli cu transportul de bunuri şi personal
625 Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări
626 Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii
627 Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate
628 Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi

---

[4] În acest cont vor fi evidenţiate şi sumele acordate prin sistemul de card-uri

63 CHELTUIELI CU ALTE IMPOZITE, TAXE ŞI VĂRSĂMINTE ASIMILATE

635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate

64 CHELTUIELI CU PERSONALUL

641 Cheltuieli cu salariile personalului
642 Cheltuieli cu tichetele de masă acordate salariaţilor
643 Cheltuieli cu primele reprezentând participarea personalului la profit
644 Cheltuieli cu remunerarea în instrumente de capitaluri proprii
645 Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială
6451 Contribuţia unităţii la asigurările sociale
6452 Contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj
6453 Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate
6455 Contribuţia unităţii la asigurările de viaţă
6456 Contribuţia unităţii la fondurile de pensii facultative
6457 Contribuţii la primele de asigurare voluntară de sănătate
6458 Alte cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială

65 ALTE CHELTUIELI DE EXPLOATARE

652 Cheltuieli cu protecţia mediului înconjurător
654 Pierderi din creanţe şi debitori diverşi
658 Alte cheltuieli de exploatare
6581 Despăgubiri, amenzi şi penalităţi
6582 Donaţii şi subvenţii acordate
6583 Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital
6588 Alte cheltuieli de exploatare

66 CHELTUIELI FINANCIARE

663 Pierderi din creanţe legate de participaţii
664 Cheltuieli privind investiţiile financiare cedate
6641 Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate
6642 Pierderi din investiţiile financiare pe termen scurt cedate
665 Cheltuieli din diferenţe de curs valutar
666 Cheltuieli privind dobânzile
667 Cheltuieli privind sconturile acordate
668 Alte cheltuieli financiare

67 CHELTUIELI EXTRAORDINARE

671 Cheltuieli privind calamităţile şi alte evenimente extraordinare

68 CHELTUIELI CU AMORTIZĂRILE, PROVIZIOANELE ŞI AJUSTĂRILE PENTRU DEPRECIERE SAU PIERDERE DE VALOARE

681 Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere
6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor
6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele
6813 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor
6814 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante
686 Cheltuieli financiare privind amortizările şi ajustările pentru pierderea de valoare
6863 Cheltuieli financiare privind ajustarea pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare
6864 Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a activelor circulante
6868 Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor

69 CHELTUIELI CU IMPOZITUL PE PROFIT ŞI ALTE IMPOZITE

691 Cheltuieli cu impozitul pe profit
698 Cheltuieli cu impozitul pe venit şi cu alte impozite care nu apar în elementele de mai sus[5]

---

[5] Se utilizează conform reglementărilor legale

CLASA 7 CONTURI DE VENITURI

70 CIFRA DE AFACERI NETĂ

701 Venituri din vânzarea produselor finite
702 Venituri din vânzarea semifabricatelor
703 Venituri din vânzarea produselor reziduale
704 Venituri din lucrări executate şi servicii prestate
705 Venituri din studii şi cercetări
706 Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii
707 Venituri din vânzarea mărfurilor
708 Venituri din activităţi diverse
709 Reduceri comerciale acordate

71 VENITURI AFERENTE COSTULUI PRODUCŢIEI ÎN CURS DE EXECUŢIE

711 **Venituri aferente costurilor stocurilor de produse**
712 **Venituri aferente costurilor seviciilor în curs de execuţie**

72 VENITURI DIN PRODUCŢIA DE IMOBILIZĂRI

721 **Venituri din producţia de imobilizări necorporale**
722 **Venituri din producţia de imobilizări corporale**

74 VENITURI DIN SUBVENŢII DE EXPLOATARE

741 **Venituri din subvenţii de exploatare**
7411 *Venituri din subvenţii de exploatare aferente cifrei de afaceri*[6]
7412 *Venituri din subvenţii de exploatare pentru materii prime şi materiale consumabile*
7413 *Venituri din subvenţii de exploatare pentru alte cheltuieli externe*
7414 *Venituri din subvenţii de exploatare pentru plata personalului*
7415 *Venituri din subvenţii de exploatare pentru asigurări şi protecţia socială*
7416 *Venituri din subvenţii de exploatare pentru alte cheltuieli de exploatare*
7417 *Venituri din subvenţii de exploatare aferente altor venituri*
7418 *Venituri din subvenţii de exploatare pentru dobânda datorată*

75 ALTE VENITURI DIN EXPLOATARE

754 **Venituri din creanţe reactivate si debitori diverşi**
758 **Alte venituri din exploatare**
7581 *Venituri din despăgubiri, amenzi şi penalităţi*
7582 *Venituri din donaţii şi subvenţii primite*
7583 *Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital*
7584 *Venituri din subvenţii pentru investiţii*
7588 *Alte venituri din exploatare*

76 VENITURI FINANCIARE

761 Venituri din imobilizări financiare
7611 *Venituri din acţiuni deţinute la entităţile afiliate*
7613 *Venituri din interese de participare*
762 Venituri din investiţii financiare pe termen scurt
763 Venituri din creanţe imobilizate
764 Venituri din investiţii financiare cedate
7641 *Venituri din imobilizări financiare cedate*
7642 *Câştiguri din investiţii pe termen scurt cedate*
765 Venituri din diferenţe de curs valutar
766 Venituri din dobânzi
767 Venituri din sconturi obţinute
768 Alte venituri financiare

77 VENITURI EXTRAORDINARE

771 **Venituri din subvenţii pentru evenimente extraordinare şi altele similare**

---

[6] Se ia în calcul la determinarea cifrei de afaceri

78 VENITURI DIN PROVIZIOANE ŞI AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIERE SAU PIERDERE DE VALOARE

781 Venituri din provizioane şi ajustări pentru deprecierea privind activitatea de exploatare

7812 Venituri din provizioane
7813 Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor
7814 Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante
7815 Venituri din fond comercial negativ

786 Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare

7863 Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare
7864 Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante

CLASA 8 CONTURI SPECIALE

80. CONTURI ÎN AFARA BILANŢULUI

801 Angajamente acordate

8011 Giruri şi garanţii acordate
8018 Alte angajamente acordate

802 Angajamente primite

8021 Giruri şi garanţii primite
8028 Alte angajamente primite

803 Alte conturi în afara bilanţului

8031 Imobilizări corporale luate cu chirie
8032 Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare
8033 Valori materiale primite în păstrare sau custodie
8034 Debitori scoşi din activ, urmăriţi in continuare
8035 Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosinţă
8036 Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate
8037 Efecte scontate neajunse la scadenţă
8038 Bunuri publice primite în administrare, concesiune şi cu chirie
8039 Alte valori în afara bilanţului

804 Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe

8045 Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe

805 Dobânzi aferente contractelor de leasing şi altor contracte asimilate, neajunse la scadenţă

8051 Dobânzi de plătit
8052 Dobânzi de încasat

806 Certificate de emisii de gaze cu efect de seră

807 Active contingente

808 Datorii contingente

809 Creanţe preluate prin cesionare

89. BILANŢ

891 Bilanţ de deschidere

892 Bilanţ de închidere

CLASA 9 CONTURI DE GESTIUNE

90. DECONTĂRI INTERNE

92. CONTURI DE CALCULAŢIE

93. COSTUL PRODUCŢIEI



BIBLIOGRAFIE

1	**Antoniu P. (coordonator)**	• *Finanţele întreprinderilor,* EDP, 1993
2	**Bistriceanu G., Gheorghe A.**	• *Finanţe,* EDP, 1999
3	**Bojian O.**	• *Contabilitatea întreprinderilor,* Editura Economică, 1999
4	**Capron Michel**	• *Contabilitatea în perspectivă,* Editura Humanitas, 1994
5	**Catedra de Contabilitate a Facultății de Ştiințe Economice, Cluj-Napoca**	• *Bazele contabilităţii,* Editura Intelcredo, Deva,1996
6	**Catedra de Contabilitate a Facultății de Ştiințe Economice, Cluj-Napoca**	• *Contabilitatea financiară*, Editura Intelcredo, Deva, 1995
7	**Dănescu T.**	• *Conturile anuale*, Editura Dacia, 2000
8	**Favro E.**	• *Comptabilité*, Éditions Nathan, Paris, 1991
9	**Feleagă N., Ionaşcu I.**	• *Contabilitate financiară,* Vol. I, Editura Economică, 1993
10	**Matiş D., Achim S., Groşan A.**	• *Bazele contabilităţii pentru viitori economişti, Editura Dacia, 2005*
11	**Moroşan I.**	• *Contabilitatea generală a firmei,* Vol. I şi II, Editura Evcont Consulting, Suceava, 2005
12	**Oprea C., Ristea M.**	• *Bazele contabilităţii,* Editura Naţional, 2000
13	**Oprean I., Popa I.**	• *Bazele contabilităţii,* Editura Intelcredo, 2001
14	**Pântea P., Bodea G.**	• *Contabilitatea financiară,* Editura Intelcredo, 2001
15	**Pântea P.**	• *Managementul contabilităţii româneşti,* vol.II, Editura Intelcredo, Deva, 1998
16	**Pântea P.**	• *Managementul contabilităţii româneşti,* Editura Intelcredo, Deva, 1999
17	**Pântea P., Bodea Gheorghe**	• *Contabilitatea financiară românească,* Editura Intelcredo, 2009
18	**Pop A.,**	• *Contabilitatea financiară românească,* Editura Intelcredo, 2002.
19	**Popan M.**	• *Să învăţăm împreună contabilitatea cheltuielilor şi veniturilor,* Editura Jurnalul de Sighet, 1997
20	**Popan M.**	• *Metodica desfăşurării activităţii didactice la disciplina contabilitate,* Editura Jurnalul de Sighet, 1998
21	**Popan M.**	• *Contabilitate - manual pentru clasa a IX-a,* Editura Oscar Print, 2004
22	**Popan M.**	• *Contabilitate - manual pentru clasa a X-a,* Editura Oscar Print, 2005
23	**Popan M.**	• *Realizarea Situaţiilor financiare şi calcu-laţia costurilor - manual pentru clasa a XII-a,* Editura Oscar Print, 2013
24	**Popan M.**	• *Patrimoniul unităţii - manual pentru clasa*

		a IX-a, Editura Oscar Print, 2013
25	**Ristea M.**	• *Contabilitatea societăţilor comerciale,* Vol. I, Editura CECCAR, Bucureşti,1995
26	**Ristea M., Dumitru G., Ioanăş C.**	•*Contabilitatea întreprinderii, vol.I*, Editura Mărgăritar, 1998
27	**Ristea M. (coordonator), Olimid L., Stoian A., Nişulescu I., Răileanu V.**	• *Contabilitatea societăţilor comerciale*, Vol. II. Editura CECCAR, Bucureşti, 1996
28	**Stoica A.,**	• *Evaluarea curentă şi examenele,* Editura Prognosis, 1991
29	***	• *Legea contabilităţii nr. 82/1991 republicată, modificată şi completată*
30	***	• *Monitorul Oficial,* colecţie
31	***	• Revista *Contabilitatea, expertiza şi auditul afacerilor,* colecţie
32	***	• Revista *Economistul – ediţie specială,* colecţie
33	***	•*Standarde Internaţionale de contabilitate,* Editura Economică, 2001
34	***	• *Legea privind Codul fiscal nr. 571/ 2003, republicată şi modificată*
35	***	• *OUG nr.111/19.12.2013, pentru reglementarea unor măsuri fiscale şi pentru modificarea unor acte normative*
36	***	• *Legea nr.340/2013 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2014.*
37	**Ministerul Finanțelor Publice**	• *Ordinul MFP nr.3512 din 27 noiembrie 2008 privind documentele financiar-contabile*
38	**Ministerul Finanțelor Publice**	• *Ordin MFP nr. 3055 din 9 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Directivele Europene*
39	**Ministerul Finanțelor Publice**	• *Ordin MFP nr.2861 din 9 octombrie 2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea şi efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii*
40	**Ministerul Finanțelor Publice**	• *Ordin MFP nr.1878 din 6 iulie 2010 privind întocmirea Situaţiilor financiare anuale de către entităţile care au optat pentru un exerciţiu financiar diferit de anul calendaristic*
41	**Ministerul Finanțelor Publice**	• *OUG nr.37 din 13 aprilie 2011 pentru modificarea şi completarea Legii contabilităţii nr.82/1991*
42	**Ministerul Finanțelor Publice**	• *Ordin MFP nr.2239 din 30 iunie 2011 pentru aprobarea Sistemului simplificat de contabilitate*